

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 23 de enero de 2023

PROCEDIMIENTO: 00-07503-2020; 00-07461-2020; 00-07473-2020; 00-05334-2021; 00-05344-2021; 00-05376-2021

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **SGGE W T** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra tres acuerdos de liquidación, de fecha 3 de noviembre de 2020, con números de referencia **ACUERDO LIQUIDACION_1**, **ACUERDO LIQUIDACION_2**, y **ACUERDO LIQUIDACION_3**, y **ACUERDO SANCIONADOR_1**, de fecha 23 de junio de 2021, emitidos por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, así como contra dos acuerdos sancionadores por infracción sin perjuicio económico, correspondientes a IS 2015 y 2016, con números de referencia **ACUERDO SANCIONADOR_2** y **ACUERDO SANCIONADOR_3**, respectivamente.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-07503-2020	30/11/2020	06/12/2020
00-07461-2020	30/11/2020	04/12/2020
00-07473-2020	30/11/2020	05/12/2020
00-05334-2021	09/07/2021	14/07/2021

00-05344-2021	09/07/2021	14/07/2021
00-05376-2021	09/07/2021	14/07/2021

Por su parte, debe indicarse que, sin perjuicio de la resolución de manera acumulada de las reclamaciones indicadas, en fecha 27 de octubre de 2021 se notificó acuerdo de la Secretaría General del TEAC por el que, de conformidad con el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se decretaba la acumulación de las reclamaciones con número R.G.: 00/5334/2021 y 00/7503/2020.

SEGUNDO.- Mediante comunicación, de fecha 2 de agosto de 2018, notificada el día 2 de agosto de 2018, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de la entidad **SGGE W T SUCURSAL EN ESPAÑA**, representante del **GRUPO_FISCAL_1**, correspondientes al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, períodos 03/2015 a 02/2017, y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 01/2015 a 12/2016, con carácter general.

Por otro lado, mediante comunicación, de fecha 10 de octubre de 2018, notificada el día 10 de octubre de 2018, se ampliaron actuaciones al Impuesto sobre Sociedades, períodos 03/2015 a 02/2017, con carácter general.

Y mediante comunicación, de fecha 12 de febrero de 2020, notificada el día 12 de febrero de 2020, se ampliaron actuaciones al concepto: Retención/ingreso a cuenta rendimientos del trabajo/profesional, períodos 01/2016 a 12/2016, con carácter parcial, limitadas a *"la comprobación de las indemnizaciones por despido de trabajadores satisfechas en 2016"*.

Por la Inspección de los Tributos se emitieron los siguientes acuerdos de liquidación:

- **ACUERDO LIQUIDACION_1**, de fecha 3 de noviembre de 2020, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7461/2020**, por el que se determina una cuota por importe de 389.161,45 euros, e intereses de demora, por importe de 88.682,85 euros, en el que se comprende regularización respecto de (i) operaciones vinculadas efectuadas por **SGGE W, SUCURSAL EN ESPAÑA**; (ii) la retribución de administradores de la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, perteneciente al **GRUPO_FISCAL_1**, del que es representante la reclamante; y (iii) regularización relativa a gastos por "management fees" facturados a **QR SPAIN, S.L.U.**
- **ACUERDO LIQUIDACION_2**, de fecha 3 de noviembre de 2020, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7473/2020**, por el que se determina una cuota por importe de 498.133,44 euros, e intereses de demora por importe de 65.241,25 euros, que comprende la regularización relativa a la retribución de administradores de la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, y a gastos por "management fees" facturados a **QR SPAIN, S.L.U.**
- **ACUERDO LIQUIDACION_3**, de fecha 3 de noviembre de 2020, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7503/2020**, por el que se determina una cuota por importe de 1.618.572,24 euros, e intereses de demora por importe de 221.433,26 euros, que comprende la regularización respecto de operaciones vinculadas efectuadas por **SGGE W, SUCURSAL EN ESPAÑA**.

Asimismo, se emitieron los siguientes acuerdos de resolución de procedimiento sancionador:

- **ACUERDO SANCIONADOR_1**, de fecha 23 de junio de 2021, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/5334/2021**, por el que se determina una sanción por importe de 176.161,16 euros.
- **ACUERDO SANCIONADOR_3**, de fecha 23 de junio de 2021, por el concepto "infracción sin perjuicio económico", correspondiente al ejercicio 2016, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/5344/2021**, por el que se determina una sanción por importe de 1.128.699,62 euros.
- **ACUERDO SANCIONADOR_2**, de fecha 23 de junio de 2021, por el concepto "infracción sin perjuicio económico", correspondiente al ejercicio 2015, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/5376/2021**, por el que se determina una sanción por importe de 1.434.526,04 euros.

ACUERDO LIQUIDACION_1, objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7461/2020

Según se indica en los antecedentes de hecho del acuerdo impugnado, dicho acuerdo es consecuencia de **ACTA DISCONFORMIDAD_1**, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, que contiene propuesta de regularización total del **GRUPO_FISCAL_1**.

Según el antecedente segundo del acuerdo de liquidación impugnado, la entidad, **SGGE T SUCURSAL EN ESPAÑA** (en adelante, **SGGE**, SUCURSAL EN ESPAÑA) forma parte del **GRUPO_FISCAL_1**, en calidad de dependiente, grupo que en los periodos 2015 y 2016 declaró estar compuesto por las siguientes dependientes:

- **SGGE W T SUC ESP (...)**, entidad representante del **GRUPO_FISCAL_1**
- **XZ SL (...)**
- **TW SL (...)**
- **QR SPAIN S.L.U. (...)**
- **... SUCURSAL EN ESPAÑA (...)**

En el antecedente de hecho Cuarto del acuerdo de liquidación impugnado se establece que **SGGE**, SUCURSAL EN ESPAÑA es un establecimiento permanente *"que, tal como establece el artículo 22 del TR de la LIRNR, está obligado a llevar una contabilidad clara que muestre la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados"*, indicándose que *"no se ha aportado un balance individualizado ni un libro diario conforme a lo establecido por el Código de Comercio"* y que *"en su lugar se han aportado unos ficheros Excel que el obligado tributario ha denominado diarios (uno por mes) cuyo contenido es una compleja tabla dinámica que no permite la obtención de un Libro Diario conforme al artículo 28 del Código de Comercio ni libros mayores"*.

Asimismo, se establece que *"estos ficheros permiten diferenciar las partidas de PyG entre sucursal española y la Casa Central; sin embargo, no resulta posible esa diferenciación de las partidas de balance de la sucursal y de la casa central"*.

Por otro lado, en el mencionado antecedente de hecho Cuarto del acuerdo de liquidación impugnado se establece que *"los datos declarados se modifican por estos motivos:*

1) Exclusión del Grupo Fiscal de TW por estar incurso en la circunstancia prevista en el artículo 58.4 d) de la LIS.

2) Eliminación de la pérdida obtenida por XZ como consecuencia de la liquidación de TW motivado por el mayor valor de los activos de la entidad liquidada.

3) *Corrección de la valoración de las operaciones vinculadas de **SGGE W, SUCURSAL EN ESPAÑA**.*

4) *Denegación de la deducibilidad de gastos no justificados y no correlacionados con los ingresos de **SGGE W, SUCURSAL EN ESPAÑA**.*

5) *No deducibilidad de la remuneración recibida por los Administradores de **QR SPAIN SLU**.*

6) *Corrección de la valoración de las operaciones vinculadas de **QR SPAIN SLU**.*

7) *Ajustes en las bases imponibles negativas aplicadas."*

En el acuerdo de liquidación impugnado se hace referencia a los siguientes datos relativos a la entidad **SGGE W T SUCURSAL EN ESPAÑA**:

"Mediante escritura nº ...de fecha ... 2006, otorgada ante el Notario ..., D. ..., la entidad ... **SGGE W T** (en adelante **SG PAIS_2**) deja constituida y establecida en España una sucursal de la sociedad denominada **SGGE W TSUCURSAL EN ESPAÑA**.

SG PAIS_2 es una entidad subsidiaria de la entidad **SGG Inc.**, entidad cabecera del sub-grupo **SG** (en adelante, "Grupo **SG**"), división directamente participada por la entidad cabecera global, **FKL**.

Entre 2012 y 2015 se produce la integración del negocio de **XZ SL** en **SG SUCURSAL EN ESPAÑA**.

El domicilio social inicialmente queda constituido en la c/ En la actualidad se encuentra en la c/

No se dota de capital social a la sucursal.

*En los ejercicios objeto de comprobación figura como administrador D. **Axy** (NIE ...) en ... y D. **Bts** (NIE ...). En la actualidad son representantes legales solidarios de la sucursal Dña. **Cpp** (NIF ...) y D.**Dmv** (NIF ...).*

El objeto social en España lo constituye llevar a cabo actividades de comercialización y marketing de productos y servicios de redes de tecnologías de la información de la sociedad matriz."

Por otro lado, en relación con la actividad del grupo **FK**, se establece que **FK** "es un grupo internacional proveedor de soluciones y servicios en el sector de la Tecnología de la Información (TI), comenzando su actividad en ... como distribuidor de redes de acceso y de comunicaciones"; que el grupo "es el resultado de diversas operaciones societarias, principalmente, adquisición de empresas y fusiones llevadas a cabo para incrementar su cuota de participación en los mercados mundiales"; así como que "el Grupo se organiza principalmente en tres divisiones (**SGG**, **QR** y ...) en función de las áreas de TI (Tecnología, Integración y Consultoría) en las que operan".

Se indica que la sociedad matriz del Grupo **FK** es la entidad **FKL**, y que la entidad **FKP** es la "sociedad matriz/holding del Grupo que mantiene participaciones sociales en las sociedades dominantes de las Divisiones de **FK**", estableciéndose que dicha entidad (**FKP**) "mantiene la totalidad de las participaciones de **SGG Inc**".

Por su parte, según diagrama recogido en la página .. del acuerdo de liquidación, **SGG INC PARAISO_FISCAL_1**, participaría en un 100% en **SGGE HOLDINGS T(PAIS_2)**, entidad que, a su vez, participaría en un 100% en **SGGE W T(PAIS_2)**, que es titular, según dicho diagrama, al 100% de "**SGGE T, Spain Branch**".

En relación con la regularización correspondiente a las operaciones vinculadas efectuadas por **SGGE W T, SUCURSAL EN ESPAÑA**, en el apartado 3 del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación impugnado, se recoge

un nuevo análisis de comparabilidad efectuado por la Inspección, determinándose que el margen sobre ventas declarado por el obligado tributario en los ejercicios 2015 y 2016, del 0,73% en ambos casos, *"se encuentra por debajo del cuartil inferior"* de dicho análisis, considerándose que *"con base a lo dispuesto en las Directrices de precios de transferencia (Párrafo 3.62) y en la Recomendación 6 d) del Informe sobre el uso de comparables en la UE, publicado en 2016 por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea, y no concurriendo ningún elemento que lleve a la inspección a la elección de otro punto, la inspección concluye que el punto del rango que mejor refleja el principio de plena competencia es la mediana"*.

Por la Inspección se ajusta la rentabilidad del obligado tributario *"a la mediana del análisis de comparabilidad elaborado por la inspección"*, indicándose que *"el resultado debería haber sido el siguiente"*:

	2015	2016
Ventas netas corregidas	143.452.603,91	112.869.962,42
Margen neto (Mediana)	3,24%	2,89%
Resultado esperado	4.647.864,37	3.261.941,91

"

Así, se efectúa un ajuste primario por importe de 3.604.858,38 euros en 2015, y por importe de 2.436.847,53 euros en 2016.

Dicha regularización se contiene también en el **ACUERDO LIQUIDACION 3**, que es objeto de impugnación en la reclamación con número R.G.: 00/7503/2020.

Por otro lado, en relación con la deducibilidad de determinados gastos, en el apartado 3.2 del Fundamento de Derecho Tercero, se establece que *"no se ha aportado documentación que justifique partidas"*, considerándose no deducibles los siguientes gastos:

"

	2015	2016
Concur	88.659,31	170.617,29
Factura LM	39.100,00	-
Abono....	-	11.288,00

Factura	-	41.879,60
Total	127.759,31	223.784,89

"

En relación con la remuneración de los administradores, en el acuerdo de liquidación se efectúa regularización consistente en incrementar la base imponible de los ejercicios 2015 y 2016 en 580.574,09 euros y 553.754,27 euros, respectivamente, como consecuencia de apreciarse por la Inspección que *"la remuneración que reciben D. Enn y D. Oml en su condición de administradores ejecutivos es contraria a la Ley de Sociedades de Capital y, por ende, al ordenamiento jurídico"*, de forma que según la Inspección *"no puede admitirse su deducibilidad"*.

En el antecedente de hecho Décimo del acuerdo se establece que por el obligado tributario se presentó escrito de alegaciones contra **ACTA_DISCONFORMIDAD_1** por la que se daba conformidad parcial a la regularización contenida en la misma. Se daba conformidad a la regularización de *"determinados gastos deducidos por SGGE W T SUCURSAL EN ESPAÑA que la inspección concluyó en el acta que no eran deducibles"*. Asimismo, atendiéndose a petición del obligado tributario, se emitieron dos acuerdos de liquidación:

- Uno relativo únicamente a la regularización a la que el obligado tributario dio su conformidad.

- Y el acuerdo con número de referencia **ACUERDO LIQUIDACION_1**, impugnado en la reclamación con número R.G.: 00/7461/2020 *"con la regularización total del GRUPO_FISCAL_1"*, en el que se deduce la cuota del acuerdo mencionado anteriormente.

ACUERDO LIQUIDACION_2, objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7473/2020

En los antecedentes de hecho del **ACUERDO LIQUIDACION_2** se recoge un análisis de los pagos en concepto de "management fees" relativos a la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, entidad que forma parte del **GRUPO_FISCAL_1**, cuya entidad representante es la reclamante (**SGGE W T SUCURSAL EN ESPAÑA**).

Asimismo, **QR SPAIN, S.L.U.** es una entidad dependiente -según el acuerdo de liquidación- de **QRG T (PAIS_2)**, entidad que participa, a su vez en **QRG SERVICES T (PAIS_2)**.

En el acuerdo de liquidación se indica que la principal operación vinculada realizada por **QR SPAIN, S.L.U.**, con **QRG SERVICES T** -domiciliada en **PAIS_2**-, *"es la prestación de servicios que esta entidad ... factura a QR SPAIN SL en concepto de management fees"*.

Se indica por la Inspección que según la documentación de precios de transferencia **QRG SERVICES T** presta los siguientes servicios a **QR SPAIN, S.L.U.**: administración y finanzas; recursos humanos; servicios de negocio; marketing e investigación de mercado; gestión del conocimiento; y soporte técnico.

Por su parte, en los antecedentes de hecho del acuerdo se establece lo siguiente:

"Según se expone en la documentación de precios de transferencia:

"En virtud del contrato firmado entre QR Spain y QRG Services T en fecha 4 de marzo de 2013, esta última reparte los costes incurridos en la prestación del servicio entre las distintas receptoras del mismo. En concreto, tras determinar la base de costes a repartir,

se imputan los costes con base en un sistema de claves de atribución basado en los ingresos y el número de empleados de las distintas compañías del Grupo. A estos costes se les añade un margen de beneficio del 10%.

*Sin perjuicio de lo anterior y en el supuesto de haber prestado el servicio otra compañía del Grupo **FK** o terceros proveedores, la política de precios de transferencia establecida se basa en una mera repercusión de los costes sin cargo alguno."*

Por la Inspección se efectúa regularización determinándose que no pueden formar parte de la base de costes objeto de refacturación a **QR SPAIN, S.L.U.** determinados conceptos; que **QR SPAIN, S.L.U.** *"solo recibe determinados servicios de marketing, gestión del conocimiento y de apoyo técnico de **LGSL**", y que "el resto de servicios que presta la entidad británica son de supervisión y control, no siendo el obligado tributario el beneficiario de estos servicios"; que el margen a aplicar sobre la base de coste de los servicios facturados "es del 5%"; que "no tiene sentido la facturación en 2015 y 2016 de servicios denominados directos que se corresponden a los gastos relacionados con la Dirección de operaciones en Europa", al apreciarse que "hasta finales de 2016 no hay evidencias de la actividad del Director de Negocio en Europa, **Ubj** en **QR Spain**".*

De este modo, se establece que corresponden costes directos imputables a **QR SPAIN, S.L.U.** por importe de 2.345,85 euros y 10.181.45 euros, en 2015 y 2016, respectivamente; y costes indirectos por importe de 675.927 euros y 902.84 euros, en 2015 y 2016, respectivamente.

Como consecuencia de ello, se efectúa un ajuste primario en la base imponible por importe de 927.463,47 euros y 953.774,67 euros, en 2015 y 2016, respectivamente.

Dicha regularización se contiene también en el **ACUERDO LIQUIDACION_1**, objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7461/2020.

TERCERO.- Contra **ACUERDO LIQUIDACION_1**, **ACUERDO LIQUIDACION_2**, y **ACUERDO LIQUIDACION_3**, todos ellos de fecha 3 de noviembre de 2020, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, notificados el día 4 de noviembre de 2020, en fecha 30 de noviembre de 2020 se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas (R.G.: 00/7461/2020, 00/7473/2020, y 00/7503/2020) ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- En relación con la regularización por operaciones vinculadas, se alega la *"absoluta falta de comprensión o entendimiento de la Inspección de la actividad y el negocio de **SGGE** y del grupo de empresas **SG** en general"*, alegándose que *"**SG** actúa como distribuidor para proveedores tecnológicos líderes, constituyendo el enlace entre estos últimos y sus clientes"*, así como que *"el rol de **SG** como prestador de servicios es totalmente residual, siendo su negocio principal su función como canal de distribución de los productos y servicios de los fabricantes hacia los clientes de estos"*, y que *"la actividad desarrollada por el obligado tributario **SGGE** no difiere de la general del resto de sucursales de **SG**; es decir, **SGGE** apoya a la casa central en su actividad de distribución y promoción de las ventas, facilitando las mismas con los clientes locales de los fabricantes"*.
- Asimismo, se alega que *"también presta algunos servicios básicos"*, refiriéndose a servicios de asistencia a la instalación y puesta en funcionamiento en el momento de la entrega de algunos productos, así como *"otros servicios identificados en los contratos como Tier 1"*, refiriéndose a servicios de formación, e indicándose que *"el resto de los servicios ya son prestados directamente por el fabricante, limitándose la labor de **SGGE** a la coordinación o gestión de las peticiones o incidencias entre cliente y fabricante"*.
- Y se alega, entre otros extremos:

- que la entidad *"no asumía riesgo alguno en su mera función de puesta en contacto de los clientes con los fabricantes a efectos de solicitar el servicio de mantenimiento"*, y que es correcta la cifra de ventas registrada contablemente;
 - incoherencia del análisis de comparabilidad efectuado por la Inspección, así como que una parte de los comparables seleccionados por la Inspección bien son clientes de la entidad o de otras distribuidoras del grupo **SG**, o se trata de empresas que no cumplen criterio de independencia, *"quedando finalmente sólo una empresa como comparable válido"*;
 - que el análisis de comparabilidad aportado por el obligado tributario *"es el más fiable y válido posible"*;
 - que el 1% de margen neto sobre ventas obtenido por el contribuyente *"se sitúa en línea con el primer cuartil de la muestra, por lo que es acorde al principio de libre competencia y no cabe practicar ajuste alguno"*;
 - y que, en caso de que fuera necesario practicar ajuste, *"este debería ser al punto del rango más próximo, en este caso, el primer cuartil"*.
- Que no se comparte la posición de la Inspección *"por cuanto el obligado tributario resta contablemente de su cifra de negocio los costes de los servicios de mantenimiento que el fabricante se compromete a prestar respecto de los bienes que aquél ha vendido, siguiendo un criterio contable que el propio auditor de cuentas le ha marcado y validado"*.
 - Que se trata de una *"discrepancia de criterio contable"*, alegándose que el obligado tributario *"conforme a la interpretación dada por sus auditores de cuentas, considera que para la actividad limitada de servicios básicos que presta el obligado tributario (...) éste tiene la consideración de "principal" a efectos contables, mientras que con relación a los servicios de mantenimiento que presta el fabricante, su función es de mero agente a efectos contables, ya que ni presta dichos servicios, ni tiene control alguno sobre los mismos, ni asume los riesgos como erróneamente indica la Inspección"*, sosteniéndose que *"SGGE es un distribuidor de riesgo limitado y como tal actúa como "principal" en todos los productos y servicios que distribuye, pero como "agente" en lo que a los servicios de mantenimiento se refiere, por cuanto a pesar de facturarlos también (al ir incluidos en el "pack" de venta del producto), no los presta ni controla, sino que se limita a gestionar el traspaso de órdenes del cliente al fabricante y tampoco asume riesgos"*.
 - Se alega que *"no se ajusta a derecho el ajuste al alza en la cifra de ventas de la sucursal realizado por la Inspección, siendo correcta la cifra de ventas registrada contablemente y declarada por el obligado tributario, esto es, 104.300.599,27 euros (110.644.450,90 \$) en 2015 y 82.509.438,89 euros (83.666.190,78 \$) en 2016, muy inferior a la que le atribuye la Inspección"*.
 - Se indica que se refuta la metodología empleada por la Inspección, y sus resultados, relativos al análisis de comparabilidad efectuado por la Administración tributaria, alegándose que la posición de la Inspección *"es claramente excesiva y demasiado estricta en el presente caso, por cuanto ninguna de las situaciones de vinculación o de potencial disolución se daban al tiempo de la realización del estudio de benchmarking del obligado tributario"*. Sostiene la recurrente que *"ninguna de las 7 empresas presentaba ninguna de las incidencias detectadas por la Inspección al bajarse ahora, en 2020, los datos"*, y que *"en todo caso, sería admisible el rechazo de **GH** y para el análisis actualizado que hace la Inspección para el ejercicio 2016, con base al trienio 2013-2015, pero no en el resto de supuestos cuyas incidencias se manifiestan ya a mediados o finales de 2016"*.

- Se alega que *"es del todo incoherente considerar como más comparables a **SGGE** empresas que destaquen principalmente por su actividad de prestadoras de servicios de alto valor, por mucho que puedan comercializar productos también, al no representar la actividad principal del obligado tributario, en detrimento de las aportadas por éste que, claramente, y como reconoce la Inspección, son distribuidoras de software que prestan también servicios accesorios o complementarios a los productos que venden"*.
- En relación con la regularización correspondiente a los gastos por "management services" contenidos en las facturas recibidas de **QRG SERVICES T**, se alega que debe aplicarse las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE del año 2010 y no de 2017; que la Inspección está utilizando erróneamente como fundamento de la regularización el concepto de "corporate governance", *"introducido por la versión de 2017 de las Directrices y no presente en la versión aplicable a los hechos (que es la de 2010)"*.
- Se alega que *"la Inspección califica todos los gastos que rechaza como gastos de gobernanza del grupo"*, sosteniéndose por la reclamante que se trata de un concepto *"que (i) no se mencionaba en las Directrices de la OCDE vigentes al tiempo de los hechos (2010) y que, además (ii) la Inspección no interpreta correctamente"*.
- Asimismo, se alega que *"el Tribunal Supremo, en numerosas sentencias recientes, ha negado la naturaleza normativa a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, así como a los Comentarios a su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, declarando que no son fuentes del derecho; y ha rechazado la llamada interpretación dinámica de Directrices y Comentarios"*, citándose en apoyo de su alegación *"las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020, rec. nº 1996/2019, FJ 3º y de 3 de marzo de 2020, rec. nº 5448/2018, FJ 3º, que a su vez citan las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2016, rec. nº 2558/2015, FJ 7º y de 21 de febrero de 2017, rec. nº 2970/2015, FJ 6º"*, sosteniéndose que el *"rotundo rechazo de nuestro Alto Tribunal a la interpretación dinámica de las Directrices impide ya, per se, negar la deducibilidad de los gastos por servicios de apoyo a la gestión aquí discutidos, al fundamentarse la Inspección para ello en un concepto, la letra e) del apartado 7.10 de las Directrices de la OCDE 2017, no existente durante los ejercicios objeto de regularización y que no contemplaba la versión de 2010"*.
- Por la reclamante se alega que *"la Inspección no interpreta correctamente el supuesto que recoge la letra e) del citado apartado 7.10, por cuanto éste no se está refiriendo a la "buena gobernanza de un grupo" en general, sino a las normas y reglas de gobierno corporativo o "corporate governance" (que es la expresión que utilizan las Directrices de 2017) que toda empresa, en este caso la entidad matriz para sí y en representación del grupo de empresas, debe cumplir y que están claramente definidas, tanto por nuestro Derecho mercantil como a nivel internacional"*.
- Se considera por la reclamante que los servicios recibidos por el obligado tributario no responden a normas y reglas de conducta en materia de "corporate governance" de la matriz o del grupo en su conjunto, ni entran dentro de la definición de actividades del accionista según se define dicho concepto en las Directrices de 2010 o 2017, y que *"se trata de servicios por los que, bien una empresa independiente habría estado dispuesta a pagar (o a realizar por sí misma), bien se trata de servicios que le son necesarios para poder competir en su mercado local con sus proveedores y clientes"*, alegándose que *"claramente le producen o pueden producirle ventaja o utilidad, que es lo que exige el art.18.5 LIS para ser deducibles"*.
- Se alega que *"la utilidad de los servicios en cuestión ha quedado claramente acreditada, así como la inconsistencia de los argumentos esgrimidos por la Inspección"*.

- Asimismo, se formulan alegaciones respecto del ajuste del margen de beneficio aplicado, sosteniéndose que estando las condiciones de la operación dentro del rango de mercado no procedería plantear ajuste alguno ni procedería efectuar ajuste a la mediana.
- En relación con la regularización correspondiente a la no deducibilidad de las retribuciones de los administradores de la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, por la reclamante se alega que se opone a la *"interpretación excesivamente amplia de la expresión "acto contrario al ordenamiento jurídico"*, considerando que ha sido corregida por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 8 de febrero de 2021, recurso nº 3071/2019 *"en relación con la deducibilidad, como gastos financieros, de los intereses de demora y suspensivos en el ámbito tributario"*. Se hace referencia al *"conocimiento, aquiescencia y aprobación expresa de las retribuciones satisfechas"* por parte del socio único de la entidad. Y entiende la reclamante que el defecto formal *"en la mención estatutaria de las retribuciones o en el cumplimiento de cualquier otra formalidad exigible en el ámbito mercantil"* no puede considerarse automáticamente expresiva de un *"animus donandi"* por parte de la entidad.
- Por la reclamante se considera que cumpliéndose los principios de inscripción contable y de correcta imputación temporal *"resulta evidente la deducibilidad de estos gastos, correlacionados directamente con la obtención de ingresos por parte de la empresa, y que por mandato expreso y específico del art.15.e) de la Ley 27/2014 no pueden considerarse liberalidades"*, citándose en apoyo de su pretensión extracto de informe de fecha 12 de marzo de 2009, de la Dirección General de Tributos, así como contestaciones a consultas V4080-15, V3145-16, V1788-17 y V3876-16.
- Se alega, de forma subsidiaria, incorrecto cálculo de los intereses de demora liquidados por la Inspección.

Contra el **ACUERDO SANCIONADOR_1**, de fecha 23 de junio de 2021, notificado el día 24 de junio de 2021, en fecha 9 de julio de 2021 se interpuso reclamación económico-administrativa (R.G.: 00/5334/2021) ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Que el único motivo de regularización en el acuerdo del que traería causa, que fue objeto de sanción, es el relativo a la no deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, de las retribuciones de los administradores de la entidad **QR Spain, S.L.**
- Se defiende la juridicidad de la conducta del obligado tributario y la inexistencia de elemento objetivo para la imposición de sanción.
- Y se alega *"insuficiente motivación del acuerdo sancionador impugnado" e "interpretación razonable mantenida por la entidad interesada"*.

Contra los **ACUERDO SANCIONADOR_2** y **ACUERDO SANCIONADOR_3**, ambos de fecha 23 de junio de 2021, notificados el día 24 de junio de 2021, en fecha 9 de julio de 2021 se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas (R.G.: 00/5376/2021 y 00/5344/2021), ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Que el tipo infractor aplicado es incorrecto.
- La incompatibilidad de la sanción impuesta con las sanciones previstas en los artículos 191 a 197 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Que se cumplió con la obligación de elaboración y registro de las cuentas anuales.
- Que *"no existieron ninguno de los incumplimientos u omisiones concretamente señalados por la Inspección, o bien dichas omisiones no son sancionables pues no constituyen documentación de llevanza ni de aportación obligatoria para la sucursal"*.
- Que la cifra de negocios del obligado tributario fue la declarada.
- Insuficiente motivación del acuerdo sancionador impugnado.
- Vulneración del principio de proporcionalidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación y los acuerdos sancionadores mencionados en el encabezamiento de esta resolución.

CUARTO.- En el apartado 3 del Fundamento de Derecho Tercero del **ACUERDO LIQUIDACION_1** se recoge la regularización correspondiente a las operaciones vinculadas efectuadas por **SGGE W T, SUCURSAL EN ESPAÑA**, comprendiéndose *"un nuevo análisis de comparabilidad"* (página 147 del acuerdo de liquidación) efectuado por la Inspección, determinándose que el margen sobre ventas declarado por el obligado tributario en los ejercicios 2015 y 2016, del 0,73% en ambos casos, *"se encuentra por debajo del cuartil inferior"* de dicho análisis, considerándose que *"con base a lo dispuesto en las Directrices de precios de transferencia (Párrafo 3.62) y en la Recomendación 6 d) del Informe sobre el uso de comparables en la UE, publicado en 2016 por el Foro Conjunto de Precios de Tránsito de la Unión Europea, y no concurriendo ningún elemento que lleve a la inspección a la elección de otro punto, la inspección concluye que el punto del rango que mejor refleja el principio de plena competencia es la mediana"* (página 147 del acuerdo de liquidación).

Por la Inspección se ajusta la rentabilidad del obligado tributario *"a la mediana del análisis de comparabilidad elaborado por la inspección"*, indicándose que *"el resultado debería haber sido el siguiente:"*

	2015	2016
Ventas netas corregidas	143.452.603,91	112.869.962,42
Margen neto (Mediana)	3,24%	2,89%

Resultado esperado	4.647.864,37	3.261.941,91
---------------------------	--------------	--------------

"

Así, se efectúa un ajuste primario por importe de 3.604.858,38 euros en 2015, y por importe de 2.436.847,53 euros en 2016.

En dicho apartado 3 del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación, tras hacerse referencia a lo dispuesto en normativa interna, así como en el Convenio entre el Reino de España y el **PAIS_2** de ... e ... para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y su Protocolo, hechos en ... el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de ayo de 2014), así como los Comentarios al artículo 7 del Modelo de Convenio OCDE sobre la renta y el patrimonio, se recoge la "posición de la Inspección" -apartado 3.1.3-, en la que se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

- Que según comentarios al artículo 7 del Modelo de Convenio OCDE (en su versión anterior a 2010), debe efectuarse la determinación de la renta del establecimiento permanente atendiendo a lo dispuesto en el Informe de 2008 sobre atribución de beneficios al establecimiento permanente, con un análisis en dos fases: identificación de las actividades desarrolladas a través del establecimiento permanente; y determinación de la contraprestación correspondiente a las operaciones internas.
- Que el punto de partida de dicho análisis debe ser la contabilidad, *"en la medida en que las contabilidades de la sede central y del establecimiento permanente se preparen simétricamente en función de tales acuerdos, y estos reflejen las funciones realmente realizadas por las diferentes partes en la empresa"*, y que en dicha contabilidad separada *"deberán identificarse los activos que corresponden a cada una de las partes vinculadas, establecimiento permanente y casa central"*.
- Que los ficheros soporte en formato Excel que por el obligado tributario se denominaron "Diarios" *"separan las partidas de pérdidas y ganancias de ... y PAIS_2, pero no ocurre lo mismo con las partidas de Balance, lo que impide analizar qué activos y pasivos tiene asignados el establecimiento permanente"*.

Por otro lado, en el apartado 3.1.3.1, "Operaciones vinculadas", se indica por la Inspección que el obligado tributario reflejó en su documentación de precios de transferencia, como operación vinculadas con **SG PAIS_2**, pagos en 2015 por importe de 643.639 (no se especifica la divisa), y en 2016 por importe de 1.795.894,91.

Señala la Inspección que dichas cifras *"se aproximan a las registradas en contabilidad en la partida "Trabajos realizados por otras empresas"*, que según manifestaciones del obligado tributario -se indica por la Inspección-, dicha partida *"es la utilizada para ajustar su resultado para que alcance 1% de su cifra de negocios"*.

No obstante, indica la Inspección que *"la operación vinculada objeto de valoración es la compra de bienes y servicios a SGGE PAIS_2 y SGGE NL"*, señalándose que aunque dicha operación *"no aparece identificada en la documentación de precios de transferencia, el ... de 2019"* se efectuó manifestación relativa a las compras a **SGGE PAIS_2 y SGGE NL**, en la que se indicaba que respecto de las adquisiciones de producto a lo almacenes de la casa matriz en **PAIS_2** y en ..., a fecha de elaboración de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) y en el modelo 232 *"no disponía de la información*

final sobre las adquisiciones a su casa matriz, procediendo a reflejar en los mismos la mejor estimación disponible del importe a dicha fecha".

Indica la Inspección, respecto de las cifras estimadas consignadas como pagos en los modelos 200 y 232, que se desconoce *"cómo ha determinado el obligado tributario estas cifras"*, señalando que dichas cifras *"coinciden con algunas de las cifras que la documentación de precios de transferencia identifica como "barridos de tesorería"*, así como que dichas cifras *"no coinciden con las adquisiciones intracomunitarias registradas por el obligado tributario en los libros registros de IVA ejercicios 2015 y 2016"*.

Se considera por la Inspección, en el mencionado apartado 3.1.3.1 que *"al margen de las discrepancias de las cifras, estas compras son operaciones vinculadas que deben figurar en los modelos 200 y 232, así como en la documentación de precios de transferencia"* y que *"sin embargo, el obligado tributario considera, erróneamente, que su operación vinculada es exclusivamente el ajuste que realiza a final del ejercicio para que su resultado sea el marcado como objetivo, el 1%"*.

Se entiende en el acuerdo de liquidación que *"no se ha aportado una descripción de la forma de determinar el valor de las operaciones internas"* y que *"en el análisis de la forma de registrar los gastos de mantenimiento que figura en los hechos de este acuerdo bajo el título "CUENTAS SEGMENTADA", no se puede determinar si la factura que emite **SGGE PAIS_2** a su Sucursal en España es por el mismo importe por el que el proveedor factura a **SGGE PAIS_2**"*.

De lo dispuesto en los apartados 3.1.3.2 y 3.1.3.3 del Fundamento de Derecho Tercero se desprende que el obligado tributario se caracteriza como *"distribuidor de riesgo limitado", "distribuidor de productos y servicios de valor añadido"*, así como que ofrece a los clientes *"soluciones tecnológicas de valor añadido, acompañadas de servicios técnicos y formación en las herramientas de hardware y software que les venden"* (según manifestación del Director General de **SG** España).

Así, considera la Inspección que *"en definitiva, tan importante como la venta, es la prestación de servicios que se realiza en la sede de **SGGE**; SUCURSAL EN ESPAÑA por personal especializado"*.

Frente a las manifestaciones efectuadas por el obligado tributario, en el acuerdo de liquidación se establece que *"efectivamente, ha quedado acreditado ante la Inspección que, salvo en el denominado "nivel 1", **SGGE**, sucursal en España no realiza directamente la actividad de mantenimiento, sino que la adquiere a los proveedores, que son los que directamente la prestan a los clientes"*, indicando que *"**SGGE** recibe la factura del proveedor, y a su vez factura a sus clientes por estos servicios"*.

Por la Inspección se procede a determinar las magnitudes correspondientes a las ventas y servicios efectuados por la entidad, apreciándose que la actividad de prestación de servicios *"no puede ser considerada accesorio"*, resultando una actividad *"que genera el 25% y el 30% de las rentas a la entidad"*, indicándose *"el principal valor que aporta la Sucursal en España son los servicios vinculados a la distribución que presta a los clientes, y esta circunstancia tiene que ser considerada a efectos de los análisis de comparabilidad"*.

Asimismo, en el mencionado apartado 3.1.3.2. del Fundamento de Derecho Tercero -página 136- se establece lo siguiente:

*"(...) ha quedado acreditado que **SGGE** no presta servicios de integración, consultoría o mantenimiento, más allá del denominado "nivel 1"; ahora bien, el peso de los servicios que presta a nivel de contribución al resultado supera el 25%, por lo que, en ningún caso, puede ser considerado como un mero distribuidor; su actividad incluye indudablemente la prestación de servicios. Estos servicios resultan complementarios a dicha actividad de distribución y le permiten **SGGE**, SUCURSAL EN ESPAÑA ser competitivo frente a sus principales competidores."*

Por otra parte, el personal de ventas de productos de seguridad, tal como manifiesta el Master File, requiere un mayor nivel de cualificación técnica, ya que los productos de seguridad vendidos serán específicos para los sistemas informáticos con que cuente el cliente y el personal deberá ser capaz de trabajar en estrecha colaboración con el cliente para determinar sus necesidades.

Todas estas circunstancias deben ser tenidas en cuenta en la búsqueda de entidades comparables."

En el apartado 3.1.4, "Cifra de ventas: consideración del coste de ventas de los servicios de mantenimiento", del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación, se establece que "la cifra de ventas que figura en el modelo 200 y en toda la documentación que ha sido aportada se ve minorada por el coste de ventas de los servicios de mantenimiento".

*Se aprecia por la Inspección que "ha quedado acreditado que **SGGE, SUCURSAL EN ESPAÑA**, vende los servicios de mantenimiento que prestan los fabricantes y, a su vez, registra el coste de ventas (COGS) que le imputa **SGGE PAIS_2**".*

Considera la Inspección que "en las cuentas segmentadas aportadas en noviembre de 2019, puede observarse el distinto tratamiento que se ha dado a los costes de ventas de mantenimiento y de software", recogiendo diferentes cuadros, relativos a 2015 y 2016, apreciándose por la Inspección que "en el caso del coste de ventas de software, se trata como consumo de mercaderías mientras que el coste de ventas de los servicios de mantenimiento minora la cifra de negocios declarada por el obligado tributario".

Asimismo, se establece en dicho apartado 3.1.4 lo siguiente:

*"Ha quedado acreditado que **SGGE SUCURSAL EN ESPAÑA** actúa con respecto a los servicios de mantenimiento de la misma forma que lo hace con respecto a los productos de software, esto es, como mera distribuidora, de manera que, de la misma forma que **SGGE** distribuye el software que adquiere a sus proveedores y fabricantes sin encargarse ella misma del desarrollo de dichos productos de software, también actúa como distribuidora de los servicios de mantenimiento que son prestados por los proveedores terceros directamente a los clientes.*

*Los distribuidores, como **SGGE Sucursal en España**, compran bienes y servicios para vendérselos a sus clientes, y cuando analizan sus márgenes netos sobre ventas no minoran las ventas en el coste de los productos vendidos. En todo caso, cuando se realiza una búsqueda de comparables, es de obligado cumplimiento comparar los resultados de la parte analizada de forma homogénea con los resultados de las entidades comparables. Es de todo punto incompatible, comparar los resultados de un distribuidor con los de un comisionista (...)"*

En el apartado 3.1.5, "Análisis de comparabilidad" del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación se establece que los comparables identificados por el obligado tributario no tienen como código primario o secundario la prestación de servicios, sino que son meros distribuidores mayoristas de material informático, y en el caso de que presten algún tipo de servicio -según la información que consta en sus páginas web-, se trata de meros servicios estándar en el sector de la distribución mayorista de material informático.

Por otro lado, se indica en dicho apartado que:

"Las entidades seleccionadas por la Inspección como comparables se caracterizan por ser distribuidores mayoristas de material informático y prestadores servicios informáticos. La venta mayorista de material informático se ve acompañada de la prestación de servicios estándar del sector de la distribución mayorista de material informático (reparaciones de RMA, puesta en funcionamiento, etc.) y otros servicios de valor añadido asimilables a los prestados por el obligado tributario (alojamiento de datos, formación, monitorización remota, etc...).

En efecto, estos servicios (estándar y de valor añadido) coinciden con los que el obligado tributario reconoce que presta: formación a los integradores en el funcionamiento de los productos distribuidos, servicios de asistencia en la instalación y puesta en funcionamiento de los productos distribuidos y servicios de soporte que incluyen la monitorización y actualización de los dispositivos.

A pesar de que en sus alegaciones el obligado tributario siga insistiendo en el carácter residual de estos servicios, el análisis realizado a nivel de margen bruto, que homogeneiza la contribución al resultado de las dos actividades, revela que estos servicios contribuyen al 25% del margen bruto en 2015 y al 33% en 2016. Con estos porcentajes, la actividad no puede ser considerada residual.

Se recoge a continuación la descripción de la actividad que aparece en la web de las entidades identificadas como comparables por la Inspección (las traducciones son las realizadas de forma automática por la aplicación del navegador):

(...)

Como puede observarse, las entidades comparables seleccionadas por la Inspección son distribuidores que, además, ofrecen servicios vinculados a los productos que distribuye. Muchos de ellos, al igual que SG, ofrecen servicios de formación para dar a conocer las posibilidades que ofrecen los productos que distribuyen."

En el apartado 3.1.6, "Análisis del resultado del obligado tributario", del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación se indica que el resultado de la entidad sin deducir el importe de coste de ventas de mantenimiento, determina un margen sobre ventas del 0,73% en los ejercicios 2015 y 2016, apreciándose por la Inspección que dicho resultado del 0,73% "se encuentra por debajo del cuartil inferior [1,00%] del análisis aportado por el obligado tributario".

Por otro lado, en el apartado 3.1.7, "Regularización", del mencionado Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación, se recoge "un nuevo análisis de comparabilidad" efectuado por la Inspección, con los siguientes resultados:

Ejercicios	2015	2016
Periodos ponderados	2012-2014	2013-2015
Nº de observaciones	14	14
Cuartil Superior	5,00%	4,94%
Mediana	3,24%	2,89%
Cuartil Inferior	1,87%	2,20%

Tras hacerse referencia a lo dispuesto en los párrafos 3.61 y 3.62 de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, así como en la recomendación 6 d) del Informe sobre uso de comparables en la UE, por la Inspección se considera, entre otros extremos, que "siguen subsistiendo defectos de comparabilidad (...) que no se pueden identificar y cuantificar y que son inevitables pues son consecuencia del proceso utilizado para seleccionar elementos comparables (bases de datos) y de

los límites de la información disponible", entendiéndose en el acuerdo de liquidación que "con base a lo dispuesto en las Directrices de precios de transferencia (Párrafo 3.62) y en la Recomendación 6 d) del Informe sobre el uso de comparables en la UE, publicado en 2016 por el Foro Conjunto de Precios de Tráferencia de la Unión Europea, y no concurriendo ningún elemento que lleve a la inspección a la elección de otro punto, la inspección concluye que el punto del rango que mejor refleja el principio de plena competencia es la mediana".

De este modo, se recogen en un cuadro los resultados de la entidad **XZ** antes de su compra por **SG** en 2012, considerándose que *"la parte más significativa de la cifra de negocios de **SGGE SUCURSAL EN ESPAÑA** en los ejercicios objeto de comprobación procede del negocio de **XZ**, adquirido el 1 de marzo de 2015", estimándose "una buena referencia para fijar el punto de rango", considerándose que dichos resultados "se encuentran en el entorno de la mediana resultante del análisis de comparabilidad elaborado por la Inspección" y que en los mismos años "la cifra de negocios de **SGGE, SUCURSAL EN ESPAÑA**, eran sensiblemente inferiores".*

Por la Inspección se ajusta la rentabilidad del obligado tributario *"a la mediana del análisis de comparabilidad elaborado por la inspección"*, indicándose que *"el resultado debería haber sido el siguiente:*

	2015	2016
Ventas netas corregidas	143.452.603,91	112.869.962,42
Margen neto (Mediana)	3,24%	2,89%
Resultado esperado	4.647.864,37	3.261.941,91

"

Así, se efectúa un ajuste primario por importe de 3.604.858,38 euros en 2015, y por importe de 2.436.847,53 euros en 2016.

QUINTO.- Con objeto de determinar la conformidad a Derecho de la regularización efectuada en el acuerdo impugnado, procede hacer referencia a lo dispuesto en los artículos 10 y 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS):

| "Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

| 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

| 2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

| 3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable

determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

| (...) "

| "Artículo 18. Operaciones vinculadas.

| 1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

| (...) "

Por la recurrente se alega, entre otros extremos, que "SGGE es un distribuidor de riesgo limitado y como tal actúa como "principal" en todos los productos y servicios que distribuye, pero como "agente" en lo que a los servicios de mantenimiento se refiere, por cuanto a pesar de facturarlos también (a ir incluidos en el "pack" de venta del producto), no los presta ni controla, sino que se limita a gestionar el traspaso de órdenes del cliente al fabricante y tampoco asume riesgos".

La recurrente alega que el Plan General Contable vigente en 2015 y 2016 "no especifica el tratamiento contable que se ha de aplicar en operaciones en las que la entidad actúa como agente o intermediario, ni define cuándo un distribuidor actúa como principal o agente a efectos contables", considerando dicha parte que "en ausencia de norma concreta en el PGC, se hace necesario acudir por remisión a las Normas Internacionales de Contabilidad o NIC, vigentes en aquellos años (2015 y 2016) y cuya aplicación complementando el PGC español no es discutida por la Inspección", sosteniendo que "el obligado tributario no cumple ninguno de los indicadores de la NIC 18 y, por tanto, no actúa como principal sino como agente".

Entiende la recurrente que "con base a la normativa contable vigente en 2015 y 2016 (PGC 2007 y NIC 18), es indiscutible que el obligado tributario tiene la consideración de agente a efectos contables en lo que a la intermediación en la venta de los servicios de mantenimiento de los fabricantes se refiere", alegándose que "el criterio seguido por el obligado tributario de restar del importe neto de la cifra de ventas los costes a él imputados por los servicios de mantenimiento (cargados por el fabricante a SG y por éste a SGGE), no sólo es del todo correcto, desde el punto de vista contable, sino que además es lo que precisamente permite reflejar una imagen fiel de los ingresos obtenidos por el obligado tributario y es a lo que fiscalmente se debe atender, por cuanto lo que es o no ingreso a efectos fiscales lo marca esencialmente la normativa contable".

Procede hacer referencia a la caracterización de la sucursal efectuada en el acuerdo de liquidación, que, en el apartado 3.1.3.3 del Fundamento de Derecho Tercero, se remite al documento "local file de 2017", en el cual se establece que "SG España es el distribuidor de productos y servicios de valor añadido (...)", y se hace referencia en dicho apartado a manifestaciones del Director General de SG España, que indica que "el negocio se basa en, por una parte, una relación muy profunda con los Vendors (...) a los que aportan un conocimiento del mercado y de los clientes y, por otra, ofrecer a los clientes soluciones tecnológicas de valor añadido, acompañadas de servicios técnicos y formación en las herramientas de hardware y software que les venden".

Asimismo, entiende la Inspección que "efectivamente ha quedado acreditado (...) que, salvo en el denominado "nivel 1", SGGE, sucursal en España no realiza directamente la actividad de mantenimiento, sino que la adquiere a los proveedores, que son los que directamente la prestan a los clientes", indicándose en el acuerdo de liquidación que "SGGE recibe la factura del proveedor, y a su vez factura a sus clientes por estos servicios".

Por otro lado, ante la alegación formulada por el obligado tributario de que los servicios prestados *"de manera complementaria y residual"* representan un porcentaje del 3,57% en 2015 y del 4,79% en 2016 (extremo mencionado también en el recurso de alzada), por la Inspección se procede -página 134 del acuerdo de liquidación- a la comparación de los márgenes brutos de cada una de las actividades (ventas y servicios) partiendo de las cuentas segmentadas aportadas por el obligado tributario. Así, la Inspección aprecia que el porcentaje de margen bruto de los servicios en los ejercicios 2015 y 2016 es del 24,43% y 31,73%, respectivamente.

Asimismo, debe indicarse que según se recoge en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación *"son reveladoras las manifestaciones efectuadas por el obligado en su escrito de fecha 17 de febrero de 2020, en las que manifestó que la prestación de los servicios les permitía ser competitivos frente a sus principales competidores"*.

Por otro lado, el hecho de que por la entidad se actuase como "agente", o *"mero coordinador de las incidencias"*, o *"punto de contacto"* -según alega la reclamante- respecto del *"resto de los servicios prestados por los fabricantes que distribuye el obligado tributario"*, que representan una parte de los servicios prestados, no excluye que por dicha entidad, además de la función de distribuidor de productos, se llevase a cabo la distribución de *"servicios de valor añadido"*, según el documento "local file de 2017".

Sin perjuicio de ello, debe indicarse que en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación, en contestación a alegaciones formuladas por la obligada tributaria se indica que *"atendiendo a las funciones, activos y riesgos del obligado, no cabe concluir que el mismo se caracterice como un agente con respecto a los servicios de mantenimiento, sino como un distribuidor de riesgo limitado"*, afirmándose que con respecto a los servicios de mantenimiento *"no actúa frente a los clientes por cuenta del fabricante, sino que actúa en nombre propio, siendo él el que contrata con los clientes y no el fabricante"* estableciéndose que *"como resulta de la documentación obrante en el expediente, el obligado compra los servicios de mantenimiento a **SGGE PAIS_2**, que a su vez los compra a los fabricantes, y es el obligado quien vende los servicios a los clientes"*.

En particular, se indica en el acuerdo de liquidación que *"constan en el expediente órdenes de pedido de los clientes al obligado de servicios de mantenimiento"*, así como que *"constan facturas de venta de los servicios de mantenimiento emitidas por el obligado a los clientes"* y que *"se registra la compra de los servicios de mantenimiento a **SGGE PAIS_2**, y también se han aportado facturas de compra de **SGGE PAIS_2** a los fabricantes"*.

De este modo, no cabe estimar la alegación relativa a que la obligada tributaria actúe como agente respecto de los servicios de mantenimiento, o a que los servicios tuviesen un carácter residual en su actividad.

SEXTO.- Alega la reclamante que *"el cálculo de márgenes brutos facilitado a la Inspección debería corregirse para incluir, como "coste directo" de los servicios, el coste del personal que prestó los mismos de cada a que la comparación fuera homogénea"*, sosteniendo que *"la Inspección consideró que no era así y que dicho coste de personal se debe incluir a nivel de margen neto, no bruto, lo que es del todo erróneo"*.

Respecto de esta cuestión, en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación, en contestación a alegaciones, se indica que mediante la comparación de márgenes brutos se está efectuando una comparación de *"magnitudes homogéneas, ya que la cifra de ventas tiene aparejado el coste de ventas de los productos vendidos lo que no ocurre con los servicios"*, afirmándose que *"el hecho de que no se tengan en cuenta los costes de personal con respecto a los servicios no supone que no se estén teniendo en cuenta magnitudes homogéneas, pues tampoco se estarían considerando los costes de personal para la actividad de distribución"*.

Por este Tribunal se aprecia que, sin perjuicio de la alegación formulada por la reclamante, relativa a la consideración del coste de personal, a efectos de la determinación del margen bruto, no se indica por el obligado tributario, qué porcentajes resultarían de dicha "corrección", y en qué medida permitirían apreciar un peso de la actividad de prestación de servicios distinto del apreciado por la Inspección, no cabiendo la estimación de la alegación formulada respecto de la inclusión de los costes de personal para el cálculo de los márgenes brutos.

SÉPTIMO.- En relación con la alegación relativa a la corrección del criterio aplicado por la reclamante, consistente en restar del importe neto de la cifra de ventas los costes que le son imputados por los servicios de mantenimiento, procede hacer referencia a lo dispuesto en el apartado 3.1.4 del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación, en el que, entre otros extremos, se establece lo siguiente:

"Respecto de la contabilización del coste de ventas de los servicios de mantenimiento como menor cifra de ventas se alega lo siguiente:

*"El tratamiento contable aplicado por **SGGE** en el registro de los ingresos derivados de la venta de servicios de mantenimiento es el correcto de acuerdo con la normativa contable. Esto ha sido confirmado por los auditores de cuentas del Grupo que han revisado y validado el mismo a través del correspondiente proceso de auditoría.*

En particular, dicho tratamiento consiste en el reconocimiento de los ingresos derivados de la venta de servicios de mantenimiento por el importe de la comisión, incluyendo en el importe neto de la cifra de negocios los ingresos derivados de esta actividad menos los costes asociados a la adquisición de dichos servicios a los proveedores para su venta (COGS)".

A continuación, se indica que ha contabilizado el coste de ventas de los servicios de mantenimiento conforme a lo establecido en la NIIF 15 (IFRS 15), aplicable desde 2018 y que sustituyó a la NIC 18 (norma aplicable en 2015 y 2016). Tras describir ambas normas, el escrito de alegaciones reconoce que:

"Las NIIF/ NIC no resultan directamente aplicables en nuestro país pero, no obstante, la doctrina considera que, en ausencia de una regla específica, las NIIF pueden ser utilizadas para interpretar el PGC. Las reglas contables vigentes en España en los ejercicios 2015 y 2016, según el PGC en vigor, no especifican el tratamiento contable concreto que se ha de aplicar en operaciones en las que la entidad actúa como agente o intermediario.

Asimismo, hay que tener en cuenta que el preámbulo del borrador de información pública del Real Decreto de modificación del PGC para la incorporación de la NIIF 15, de fecha 2 de octubre de 2018, señala que no existen diferencias significativas entre PGC y NIIF y que muchas de las precisiones que introduce la NIIF 15 ya habían sido incluidas en el marco contable español a través de las interpretaciones publicadas por el ICAC. Por tanto, la introducción de la NIIF 15 en España no supone un cambio de los criterios contables existentes. De hecho, el registro por el importe neto de los ingresos procedentes de contratos con clientes se viene aplicando en España por entidades de la industria de IT y otras desde hace años.

*Con motivo de lo expuesto en la presente alegación, esta representación no puede dar conformidad con la regularización que pretende efectuar la Inspección consistente en incrementar el importe neto de la cifra de negocios de **SGGE** en el importe de los COGS relacionados con los servicios de mantenimiento".*

La norma de valoración 14 del Plan General Contable vigente establece lo siguiente:

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos

comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

El proyecto de Real Decreto de modificación del PGC, al que se refiere el obligado tributario, a fecha de la firma de este acuerdo no ha sido aprobado, por lo que su contenido puede ser objeto de discusión doctrinal, pero no es derecho positivo.

*En todo caso, ha quedado acreditado que **SGGE**, SUCURSAL EN ESPAÑA, vende los servicios de mantenimiento que prestan los fabricantes y, a su vez, registra el coste de ventas (COGS) que le imputa **SGGE PAIS_2**. Los ejemplos de ..., Informática ... y ... son claros al respecto. Del ejemplo de los servicios de ... vendidos a ... queda claro que ... vende estos servicios a **SGGE** y, a su vez **SGGE** se los vende a"*

En los cuadros recogidos en las páginas 138 y 139 del acuerdo de liquidación destaca que el concepto "COGS-Maintenance" figura con signo negativo restando los importes correspondientes a "Sales-Maintenance", dentro del apartado de "Service Revenues", mientras que el concepto "COGS - Software Sales" figura con importe positivo reflejado en dichos cuadros como un consumo de mercaderías.

El acuerdo de liquidación indica que *"en el caso del coste de ventas de software, se trata como consumo de mercaderías mientras que el coste de ventas de los servicios de mantenimiento minora la cifra de negocios declarada por el obligado tributario"*.

Por este Tribunal se aprecia que por la Inspección se determina correctamente los importes de los ingresos, a efectos de determinar los márgenes sobre ventas, eliminando de la partida de ingresos el importe negativo recogido bajo la denominación "COGS-Maintenance", por cuanto se hace referencia a la norma de valoración 14 del Plan General Contable vigente en los ejercicios objeto de comprobación, que no prevé la deducción, del valor razonable de la contrapartida de los servicios, del coste de venta correspondiente a los mismos.

OCTAVO.- Por la reclamante se alega que *"la Inspección rechaza" determinados comparables "incluidos en el estudio del obligado tributario", considerándose por la reclamante que "la posición de la Inspección es claramente excesiva y demasiado estricta en el presente caso, por cuanto ninguna de las situaciones de vinculación o de potencial disolución se daban al tiempo de la realización del estudio de benchmarking del obligado tributario", indicándose que "en todo caso, sería admisible el rechazo de GH".*

Asimismo, se alega que la Inspección *"rechaza el set de 14 empresas que proporciona el benchmarking del contribuyente, al entender que éstas son distribuidores que tan sólo prestan servicios estándar de forma accesorio", como consecuencia -según la reclamante- que "la Inspección considera que **SGGE** presta servicios de alto valor"*.

Debe indicarse que en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación, en contestación a alegaciones formuladas, se establece que *"los comparables identificados por el obligado tributario no tienen como código primario o secundario la prestación de servicios, son meros distribuidores mayoristas de material informático", y que "en aquellos casos en que, de acuerdo con la información que consta en sus páginas web, prestan algún tipo de servicio, se trata de meros servicios accesorios estándar en el sector de la distribución mayorista de material informático", indicándose, asimismo, que "de acuerdo con la información de la base de datos ... del Bureau van Dijk (actualización de abril 2017) la inspección rechaza ... de las ... empresas de la muestra elegida por el obligado tributario por los motivos que se exponen a continuación: (Ver Anexo I del Informe de precios de transferencia de la inspección obrante en el expediente)*

- ...S.L.: entidad en quiebra desde ...de 2016.
-: entidad participada por un 95% por otra entidad.
- ... (**PAIS_2**): entidad que presenta cuentas consolidadas.

- ... : entidad en liquidación desde ... de 2016.
- **GH S.R.L.:** entidad en liquidación desde el ...de 2015.
- ... : entidad participada en un 100% por su matriz.
- ... : entidad participada en un 100% por su matriz."

Por su parte, en el apartado V, "Motivos de rechazo análisis de comparabilidad aportado por el obligado tributario", del documento **"INFORME PT SG"** obrante en el expediente se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

"El análisis de comparabilidad presentado por el obligado tributario utiliza criterios de selección de comparables que no se ajustan a las funciones, activos y riesgos asumidos por el obligado tributario; se trata de meros distribuidores que no prestan servicios de valor añadido. Tal como describe la documentación de precios de transferencia, la actividad que desarrolla la entidad, no solo queda reducida a la mera distribución de bienes, sino que, además, presta servicios de alto valor añadido que incluyen la consultoría, asistencia técnica de mantenimiento y almacenamiento. Para ello requiere de personal con cualificación técnica capaz de trabajar en estrecha colaboración con el cliente para atender a sus necesidades. Y estas circunstancias deben tenerse en cuenta.

Sin embargo, las entidades identificadas como comparables en el análisis de comparabilidad son meros distribuidores; como se puede ver en el Anexo I ninguno tiene como código primario o secundario la prestación de servicios."

Por otro lado, en relación con los motivos en virtud de los cuales por la Administración Tributaria se procede a "realizar un nuevo análisis de económico [sic]" (página 52 del acuerdo de liquidación), en el apartado 2.3.5.2 del antecedente de hecho Quinto del acuerdo impugnado, debe indicarse que por la Inspección se parte "de las siguientes premisas:

- **SGGE**, Sucursal en España no es un mero distribuidor, sino que además presta diversos servicios, tal como consta en la documentación aportada en el curso de la Inspección (servicios post venta, formación...)
- El valor esencial aportado para la actividad de distribución que tienen los servicios que se prestan."

Así, se indica que el detalle del análisis económico "se encuentra en el expediente electrónico", y que "básicamente parte de los mismos criterios que el obligado tributario, incluyendo un criterio adicional de actividad: que las entidades seleccionadas incluyan los siguientes códigos secundarios:

- - Actividades de consultoría informática,
- - Gestión de recursos informáticos,
- - Otros servicios relacionados con las tecnologías"

Se indica en el acuerdo de liquidación que se seleccionan entidades que "además de ser distribuidores, presten servicios, al igual que **SGGE W, SUCURSAL EN ESPAÑA**", llegándose a una muestra de "14 entidades comparables para los ejercicios 2014 y 2015".

Por este Tribunal, se aprecia que de lo dispuesto en el acuerdo de liquidación, así como del informe sobre precios de transferencia de la Administración, obrante en el expediente, por la Inspección se rechaza el análisis de comparabilidad aportado por el obligado tributario como consecuencia de que se utilizan criterios de selección de comparables que no se ajustan a las funciones, activos y riesgos asumidos por el obligado tributario, tratándose los comparables de meros distribuidores que no prestan servicios de valor añadido; especificándose, además,

determinadas circunstancias respecto de siete de las catorce entidades elegidas por el obligado tributario.

Sin perjuicio del momento en el que concurriesen, en su caso, las circunstancias de quiebra o participación accionarial en siete de las catorce entidades empleadas por el obligado tributario, debe indicarse que dichos extremos se refieren a una cuestión distinta a la relativa a la identificación como comparables, por el obligado tributario, de empresas que eran *"meros distribuidores"*, los cuales, según el acuerdo de liquidación, *"no tienen como código primario o secundario la prestación de servicios"*.

De este modo, tampoco procedería, como sostiene la reclamante en sus alegaciones, emplear los siete comparables no rechazados por la Inspección por la existencia de vinculación, o quiebra, para efectuar el análisis de comparabilidad, pues según se establece en el acuerdo de liquidación "los comparables identificados por el obligado tributario no tienen como código primario o secundario la prestación de servicios, son meros distribuidores mayoristas de material informático".

Procede, por tanto, la desestimación de dichas alegaciones.

NOVENO.- Por otro lado, por el obligado tributario se formulan alegaciones respecto de las entidades seleccionadas por la Inspección en su análisis de comparabilidad, indicándose que *"4 empresas deben rechazarse por vinculación, al estar participadas en más de un 25% por otras empresas"*; que respecto de la empresa ... *"la base de datos Amadeus sí la rechaza automáticamente, por no cumplir el criterio de independencia (participación no superior al 25%)"*; que *"5 empresas son clientes o han sido clientes de SGGE o de otra empresa de la división SG"*; y que *"de las 4 empresas restantes, una está especializada en servicios de valor de integración (...), otra en servicios de impresión y escaneo en la nube y las otras dos empresas sí que son esencialmente distribuidoras, aunque una de ellas especializada sólo en la distribución de un solo software en concreto y para un sector específico, distintos a los de SGGE, por lo que debe rechazarse"*.

Asimismo, se alega que *"solamente una empresa, ..., SL., podría ser aceptada como potencialmente comparable"*.

En el escrito de alegaciones se recoge tabla con determinados motivos de rechazo de los comparables empelados por la Inspección.

En particular:

- Respecto de ... se indica, como motivo de rechazo: *"Proveedor de servicios de integración", especificándose en documento denominado "DOC 3Comparables SG Inspección_wes03.pdf", anexo a las alegaciones (en adelante, "DOC 3"), que "realiza actividades de integración, no comparable con SG"*. Sin embargo, en la descripción de esta entidad recogida en la página 142 del acuerdo de liquidación no se mencionan las actividades de integración sino que la entidad es *"Gold Partner de Oracle"* y que trabaja *"en equipo con los principales fabricantes de tecnología informática para poder ofrecer todas las soluciones avanzadas en TI que requieren las necesidades de nuestros clientes: desde el hardware con los Sistemas Operativos a las Aplicaciones incluyendo los Servicios Profesionales y de Mantenimiento"*, mencionando la existencia de un *"amplio abanico de Servicios Técnicos para cubrir la mayoría de las soluciones que el cliente demanda"*.
- Respecto de las entidades **NP SAL, JK SA, y DS, LDA**, se indica que son *"Cliente SGGE"*, detallándose en el mencionado DOC 3, respecto de **NP SAL** y de **DS, LDA**, la siguiente referencia: *"Es cliente objetivo de SG, consta en su sistema aunque no hay facturación los últimos años"*.

Por la reclamante se anexa a su escrito de alegaciones documento denominado *"DOC 4 Listado clientes SG_wes03.pdf"* (en adelante, DOC 4), afirmándose que dicho documento recoge *"un listado de clientes de SG"*

*obtenido de su SAP actual a los efectos de identificar las empresas que son o han sido clientes de empresas **SG**".*

En el mencionado documento "DOC 4", se recogen determinadas tablas y referencias relativas a las entidades **JK S.A.** ("Cliente de ...", "Facturado del 01.03.2015 al 28.02.2017", "Todo lo facturado en el sistema"), **DS,LDA** ("Todo lo facturado en el sistema"), y **NP SAL**.

Debe indicarse que por este Tribunal se carece de funciones de comprobación que permitan acreditar la veracidad del contenido recogido en las tablas y referencias comprendidas en el mencionado "DOC 4", no pudiéndose contrastar que las entidades mencionadas en dicho documento resulten clientes de la entidad objeto de comprobación.

- Respecto de las entidades **CV LTD y RT T** se indica en el escrito de alegaciones que son "*Cliente **SGGE**. Actividad principal es la consultoría y servicios de seguridad*".

En el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación, en contestación a alegaciones se hace referencia a motivo de oposición formulado por el obligado tributario ante la Administración consistente en que se habrían tomado en el análisis de comparabilidad efectuado por la Inspección sociedades que incluyen entre sus actividades la consultoría y que el obligado tributario no llevaría a cabo dicha actividad.

Se establece en el acuerdo de liquidación en contestación a dicha cuestión que "*a la luz del contrato con Telefónica antes expuesto, el obligado prestaría servicios que se asemejan bastante a la consultoría*". Asimismo, se añade que "*en todo caso, incluso si se considerara que no presta servicios asimilables a la consultoría, ya diferencia de lo expuesto por el obligado, la muestra de entidades seleccionada por la inspección seguiría siendo el mejor comparable posible a la actividad que desarrolla el obligado, sin que el hecho de que alguna entidad pueda incluir entre los servicios que presta servicios de consultoría haga inválido el análisis de comparabilidad de la inspección*".

Se afirma, asimismo, en el acuerdo de liquidación que "*la presencia de servicios de consultoría junto a otros servicios asimilables a los del obligado, y todos ellos prestados como complemento de la actividad principal de distribución de software y hardware no invalidaría por su escasa relevancia los comparables seleccionados*".

En el acuerdo se realiza el ejercicio de eliminar del análisis de comparabilidad "las entidades a que hace referencia el obligado en su escrito", ofreciéndose tabla en la que se excluyen los datos de las entidades **DD B.V.**, **MMN IT I NNP**, **JK S.A.**, **NP SAL**, y **DS,LDA**, considerándose por la Inspección que "el rango intercuartílico derivado de las restantes entidades no ofrecería valores muy diferentes al que resulta de las entidades tomadas por la inspección".

En relación con la afirmación de la reclamante de que se trata de entidades que son "cliente **SGGE**", en el documento "DOC 4" se indica respecto de dichas entidades las referencias: "Cliente de **PAIS_2**", y tablas relativas a "Facturado del 01.03.2015 al 28.02.2017", y "Todo lo facturado en el sistema".

En relación con dicha afirmación de que las entidades son clientes de "**SGGE**", dicho extremo no puede ser acreditado por este Tribunal al carecer de funciones de comprobación que permitan contrastar la información contenida en el documento "DOC 4".

Por lo que respecta a la afirmación de que dichas entidades tienen como actividad principal la consultoría y servicios de seguridad, debe indicarse que de lo dispuesto en los documentos de Análisis de comparabilidad de 2015 y 2016 del Anexo II del "Informe **PT SG**" se desprende que ambas entidades tienen como código primario NACE Rev. 2 el código número 4651, que en

dicho "Informe **PT SG**" se describe como *"Venta al por mayor de ordenadores, equipos periféricos y software"*, empleado por el obligado tributario en la selección de comparables, según dicho informe.

Por su parte, en la descripción de **CV LTD** recogida en el acuerdo de liquidación se hace referencia al suministro de "productos de seguridad", no mencionándose la prestación de servicios de consultoría, no pudiendo apreciarse, de dicha descripción, que su actividad principal sea la prestación de servicios exclusivamente.

Sin embargo, en relación con la entidad **RT LTD**, de la descripción contenida en el acuerdo de liquidación no se aprecia detalle sobre el suministro de productos, sino que se menciona que la entidad tiene un enfoque directo *"para proporcionar un plataforma de TI exitosa, basada en nuestros cuatro pilares de servicio"*. Y si bien se menciona como uno de dichos pilares de servicio la *"Infraestructura Local"*, no se aprecia qué productos serían objeto, en su caso, de suministro, de modo que desconociéndose dicho extremo, difícilmente puede emplearse como comparable.

- En relación con la entidad ... **AB** se indica por la reclamante lo siguiente: *"Actividad diferente a **SGGE**: proveedor de servicios de gestión de impresión y escaneo en la nube"*.

En relación con la entidad ... se indica por la reclamante que *"distribuye sólo software de arquitectura (CAM y BIM), se rechaza por tratarse de un solo producto muy específico y distinto al que comercializa el obligado tributario"*.

En los documentos de Análisis de comparabilidad de 2015 y 2016 del Anexo II del "Informe **PT SG**" se desprende que dichas entidades tienen como código primario ... el código número 4651, relativo a la venta al por mayor de ordenadores, equipos periféricos y software, empleado por el obligado tributario en la selección de comparables, según dicho informe.

Sin perjuicio de las especificidades alegadas por la reclamante, se aprecia que dichas entidades podrían ser comparables por cuanto en las descripciones de las mismas se hace referencia a productos que comercializan, de forma que, con independencia de que sean distintos a los ofertados por la reclamante, realizan un actividad de venta al por mayor, según su descripción, y acompañan determinados servicios.

- Por la reclamante se alega que las entidades **PPQ T, DD BV y ...** pertenecen a un grupo, indicándose por dicha parte la *"posibilidad de operaciones vinculadas"*. Habiendo consultado este Tribunal los documentos de análisis de comparabilidad de 2015 y 2016 del Anexo II del documento "INFORME **PT SG**", obrante en el expediente, se aprecia que dichas entidades están participadas al 100% por otras empresas, incurriendo en el mismo defecto de participación que el advertido por la Inspección a la hora de excluir determinadas entidades del análisis de comparabilidad efectuado por el obligado tributario.
- En relación con la entidad ..., por la reclamante se alega que es una entidad participada en más de un 35% por la matriz, detallándose en el DOC 3 que está participada por un 35% *"en dos entidades (trusts)"*, así como que es rechazada por vinculación en Amadeus. Por este Tribunal se aprecia que dicha entidad está participada al por cuatro socios, dos personas físicas: al 20% y 10%; y dos empresas, cada una al 35%, a su vez participadas, estas dos últimas al 100% por dos personas físicas. No se aprecia que el grado de participación de estas dos personas físicas a través de otras entidades suponga una participación de tal entidad como las advertidas por la Inspección para descartar determinadas empresas del análisis de comparabilidad efectuado por el obligado tributario.

- En relación con la entidad ..., por la reclamante se alega que la base de datos Amadeus la rechaza por vinculación, *"aunque no hay información al respecto en ..."*. Por este Tribunal se aprecia que en los informes de comparabilidad obrantes en el expediente se indica respecto de los "accionistas control solicitud" que no hay información de accionistas disponible para dicha entidad. Por otro lado, careciendo este Tribunal de facultades de comprobación, no puede contrastar la exactitud de la afirmación efectuada por la reclamante relativa al rechazo por "Amadeus" de la entidad *"por vinculación"*.

En conclusión, por los motivos expuestos, se estima en parte la alegación de la entidad, de manera que no deberían formar parte del análisis de comparabilidad efectuado por la Inspección, las entidades **PPQ T, DD BV, MMN IT NNP, y RT T**.

DÉCIMO.- Por la reclamante se formulan alegaciones relativas a la elección, por parte de la Inspección, de la mediana como "punto del rango que mejor refleja el principio de plena competencia".

Considera la reclamante que *"aplicando el rango intercuantílico para eliminar los defectos menores de comparabilidad, los valores ubicados dentro de dicho rango ya deberían ser muy fiables y relativamente iguales, por lo que cualquier punto de ese rango correspondería a un valor de mercado"*, de forma que, a su juicio, se cumpliría el principio de plena competencia y no cabría ajuste.

Asimismo, se alega que el punto del rango "que mejor refleja el perfil funcional del obligado tributario en la operativa vinculada es el primer cuartil", destacando, en apoyo de su argumentación que el obligado tributario es un distribuidor de riesgo limitado.

Se considera por la reclamante que por la Inspección no se ha acreditado *"los defectos de comparabilidad que provoquen que los valores del rango no sean fiables y relativamente iguales"*; que tampoco ha realizado la Inspección un análisis de dispersión o desviación *"para valorar si ésta es importante, lo que podría dar a entender que "persisten" los defectos de comparabilidad"*; y que la Inspección *"se ha limitado a hacer una mención genérica a la existencia general de defectos de comparabilidad, imponiendo un ajuste automático a la mediana"*.

Por la reclamante se hace referencia a coeficiente de dispersión del rango de mercado de los catorce comparables empleados por la Inspección, defendiéndose que *"prácticamente no hay dispersión en el rango intercuantílico"* y alegándose que *"de ser aplicable el rango de valores impuesto por la Inspección (...) en todo caso el ajuste se debió hacer al primer cuartil, tanto por el hecho de que ete refleja una rentabilidad más acorde al perfil funcional de SGGE, como por el hecho de que la Inspección no ha acreditado deficiencias de comparabilidad que justifiquen el ajuste a la mediana"*.

Por este Tribunal se aprecia que, en primer lugar, el margen sobre ventas del obligado tributario -una vez excluido el concepto COGS-Maintenance (que se aplicaba por el obligado tributario detrayendo los ingresos por ventas de servicios)-, es del 0,73% en los ejercicios 2015 y 2016 -página 146 del acuerdo de liquidación-.

Dicho margen sobre ventas se encuentra fuera del rango resultante del análisis de comparabilidad efectuado por la Inspección, que oscila entre el 5,00% y el 1,87%, en 2015, y el 4,94% y el 2,20% en 2016. Cabe observar que la Inspección advierte (pág. 146 del Acuerdo) que *"incluso en el caso de que el análisis de comparabilidad del obligado hubiera sido correcto, que como se ha expuesto no lo es, el margen sobre ventas del obligado se encuentra por debajo del cuartil inferior del rango intercuantílico derivado del análisis aportado por el obligado tributario."*

En relación con el rango de plena competencia las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, que la propia Inspección cita en el Acuerdo, establecen lo siguiente:

"3.60 Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes."

En el presente caso, el margen calculado por la inspección se sitúa fuera del rango, lo que justifica la práctica de ajustes.

Y en los apartados 3.61 y 3.62 de dichas Directrices se establece lo siguiente:

"3.61 Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la administración tributaria, debe darse al contribuyente la oportunidad de argumentar cómo satisfacen el principio de plena competencia las condiciones de la operación vinculada, y si el resultado está comprendido en el rango de plena competencia (es decir, que el rango de plena competencia es distinto al determinado por la administración tributaria). Si el contribuyente no es capaz de demostrar estos hechos, la administración tributaria debe determinar el punto comprendido en el rango de plena competencia al que ajustar la condición de la operación vinculada.

3.62 Para determinar este punto, cuando el rango comprende resultados muy fiables y relativamente iguales, puede argumentarse que cualquiera de ellos satisface el principio de plena competencia. Cuando persistan algunos defectos en la comparabilidad, como se vio en el párrafo 3.57, podría ser conveniente utilizar medidas de tendencia central que permitan determinar este punto (por ejemplo, la mediana, la media o la media ponderada, dependiendo de las características específicas de los datos) a fin de minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad que persistan pero que no se conocen o no pueden cuantificarse."

Así pues, las Directrices contemplan la aplicación de la mediana *"cuando persistan algunos defectos en la comparabilidad, como se vio en el párrafo 3.57"*:

"3.57 Puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis."

Ello se halla en la línea de lo señalado en la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 06-03-2019 (recurso número 353/2015)**, que señala que para acudir a la mediana deben existir defectos de comparabilidad. En caso de que dichos defectos no sean puestos de manifiesto por la inspección, el ajuste se haría al cuartil inferior. Así, tras unos razonamientos ilustrativos al respecto, concluye (se extrae únicamente esta conclusión, sin perjuicio del interés de la Sentencia completa, a la que nos remitimos):

"Ahora bien, en nuestra opinión es claro que, si el ROS se encuentra fuera de los límites del rango intercuartil, debe realizarse la correspondiente regularización, pues sólo a partir del 2,1 % se encuentra la entidad dentro de los márgenes de mercado comparables. Ahora bien, para aplicar la mediana es preciso que, además, existan "defectos de comparabilidad"

Por su parte, procede hacer referencia a lo establecido en **resolución de este TEAC, de fecha 28 de junio de 2022 (R.G.: 00/5824/2019)**, en cuyo Fundamento de Derecho DECIMOQUINTO, tras mencionarse la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 6 de marzo de 2019 (recurso nº 353/2015) se dispone lo siguiente:

"(...) la Audiencia Nacional señala que para acudir a la mediana deben existir defectos de comparabilidad y, en caso de que dichos defectos no sean puestos de manifiesto por la inspección, el ajuste se haría al cuartil inferior, de modo que para aplicar la mediana es preciso que, además de encontrarse la entidad fuera del rango de mercado, exista defecto de comparabilidad.

(...)

Llegados a este punto, este TEAC considera que ciertamente la Inspección, para acudir a la mediana, ha de motivar el o los defectos de comparabilidad que en cada caso aprecie que persisten y que hace que el rango no comprenda resultados muy fiables y relativamente iguales (ex regla 3.62 Directrices OCDE). De tal manera que puedan ser revisados por las distintas instancias juzgadoras de su adecuación.

En esta tarea, los posibles defectos de comparabilidad, tanto la diferencia de ventas como cualquier otro, deben ser analizados y ponderados en función de las circunstancias concurrentes en cada estudio de comparabilidad."

En el presente caso, los defectos de comparabilidad puestos de manifiesto por la Inspección, justificando así la aplicación de la mediana, han sido los siguientes:

"Pues bien, en este caso, tras la aplicación del rango intercuartílico, siguen subsistiendo defectos de comparabilidad, dado que el rango resultante no comprende resultados relativamente iguales, defectos que no se pueden identificar y cuantificar y que son inevitables pues son consecuencia del proceso utilizado para seleccionar elementos comparables (bases de datos) y de los límites de la información disponible. Siendo ello así, con base a lo dispuesto en las Directrices de precios de transferencia (Párrafo 3.62) y en la Recomendación 6 d) del Informe sobre el uso de comparables en la UE, publicado en 2016 por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea, y no concurriendo ningún elemento que lleve a la inspección a la elección de otro punto, la inspección concluye que el punto del rango que mejor refleja el principio de plena competencia es la mediana."

Continúa argumentando la Inspección que *"se considera una buena referencia para fijar el punto de rango el análisis de los resultados de XZ antes de su compra por SG en 2012"*, mencionando que los resultados de dicha entidad *"se encuentran en el entorno de la mediana resultante del análisis de comparabilidad elaborado por la Inspección"*.

Asimismo, en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación, en contestación a alegaciones -páginas 210 y 211 y 212- se alude a la utilización de los resultados de **XZ** *"antes de su compra por SG en 2012"*, como *"una buena referencia para fijar el punto de rango"*, señalándose que es un *"argumento adicional"* a la aplicación de lo establecido en el párrafo 6.32 de las Directrices de la OCDE y de la Recomendación 6 d) del Informe sobre el uso de comparables en la UE, publicado en 2016 por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea.

Por este Tribunal se aprecia que la coincidencia de los resultados de **XZ**, entidad adquirida por la obligada tributaria, con la mediana del análisis de comparabilidad efectuado por la Administración Tributaria, puede constituir un argumento que - como señala la Inspección- sea una *"buena referencia para fijar el punto del rango"*, pero no es el criterio determinante para acudir a la mediana, pues si bien puede servir como apoyo de dicho criterio, de conformidad con las Directrices de la OCDE, debe concurrir una persistencia de defectos en la comparabilidad -regla 3.62 de las Directrices de la OCDE-.

Asimismo, según se indica en la referida resolución de este TEAC de fecha 28 de junio de 2022 (R.G.: 00/5824/2019), para la elección de la mediana como punto de dicho rango, debe motivarse, el defecto, o los defectos, de comparabilidad, que se aprecie que persisten y que hacen que el rango no comprenda resultados muy fiables y relativamente iguales (ex regla 3.62 de las Directrices de la OCDE), *"de forma que puedan ser revisados por las distintas instancias juzgadoras de su*

adecuación". Y, en dicha tarea, los posibles defectos de comparabilidad "deben ser analizados y ponderados en función de las circunstancias concurrentes en cada estudio de comparabilidad".

En el presente supuesto, si bien en el Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación impugnado se indica que "*siguen subsistiendo defectos de comparabilidad, dado que el rango resultante no comprende resultados relativamente iguales*", únicamente se alude a defectos que "*son consecuencia del proceso utilizado para seleccionar elementos comparables (bases de datos) y de los límites de la información disponible*".

Se aprecia que la referencia efectuada en el acuerdo de liquidación a la existencia de determinados defectos derivados del proceso de selección de elementos comparables, o de los límites de la información disponible, es de un carácter tan escueto, que no es posible apreciar qué tipo de defectos de comparabilidad son los que persisten, o cuáles son las concretas circunstancias en la elaboración del análisis de comparabilidad de las que se pudieran derivar dichos defectos, ni se lleva a cabo por la Inspección un análisis o ponderación, en función de las circunstancias concurrentes, que permita determinar que el rango resultante no comprende resultados relativamente iguales o fiables.

Así, este Tribunal sólo aprecia, de la motivación de la Inspección, que habría -según el acuerdo- unos defectos de comparabilidad que persisten, inevitables como consecuencia del proceso de selección de elementos comparables mediante bases de datos, y de los límites de la información disponible, pero no se detalla qué errores o circunstancias concurren en la selección de los elementos comparables o qué límites tiene la información disponible.

Se hace reparar que cuando la Inspección, tal como se ha transcrito líneas atrás, alude a que siguen subsistiendo defectos de comparabilidad, dado que el rango resultante no comprende resultados relativamente iguales, añade, parafraseando a las Directrices, que son defectos que no se pueden identificar y cuantificar.

Pues bien, ciertamente la regla 3.57 de las Directrices de la OCDE -que asimismo se ha transcrito anteriormente- se refiere a defectos en la comparabilidad que no pueden identificarse o cuantificarse y que, por tanto no son susceptibles de ajuste.

Sin perjuicio de ello, con independencia de la posibilidad de identificación o cuantificación de dichos defectos, la elección de la mediana, prevista en la regla 3.62 de las Directrices de la OCDE, requiere -como ha expuesto claramente la Audiencia Nacional y este TEAC- que por la Inspección se pongan de manifiesto los defectos de comparabilidad, debiendo motivarse el defecto o defectos de comparabilidad que se aprecie que persisten y que hacen que el rango no comprenda resultados muy fiables y relativamente iguales.

Hemos visto que, cuando el referido epígrafe 3.57 de las Directrices se refiere a defectos que no pueden identificarse o cuantificarse, lo vincula inmediatamente a que ello imposibilite un ajuste concreto. Lo cual es perfectamente lógico pues si pudieran identificarse concretamente y cuantificarse, el ajuste sería viable.

Una cosa es que no puedan identificarse en el sentido de concretarse exactamente y cuantificarse de modo que puedan ajustarse o corregirse y otra que se detecten elementos o áreas que por sus especiales circunstancias o por déficit de documentación permitan conjeturar que subsiste una deficiencia en la comparabilidad que no se puede corregir, por lo que no queda mas recurso que acudir a la mediana.

Por ello no puede reputarse suficiente la mera apelación a esa referencia genérica; de lo contrario quedaría estéril esa exigencia de motivación que la Audiencia Nacional y este TEAC mantienen.

Al menos, debe explicarse qué errores o fallas en el proceso de selección de comparables, o qué limitaciones en la información disponible, determinan, como

consecuencia de ellos, que existan dichos defectos de comparabilidad no identificables o cuantificables.

En el presente supuesto, la motivación recogida en el acuerdo de liquidación - página 148- únicamente habla de defectos que son consecuencia del proceso de selección y de las limitaciones de la información disponible, pero no detalla extremos que pudieran permitir a este órgano revisor apreciar cuáles son las concretas circunstancias del proceso de selección que permiten considerar que dará lugar a defectos de comparabilidad no identificables o cuantificables; ni las concretas circunstancias de la información disponible de las que se pueda extraer que las limitaciones de la misma (no identificadas por la Inspección en la motivación mencionada) derivarán en defectos de comparabilidad no identificables o cuantificables.

Asimismo, resulta llamativo que por la Inspección se haga referencia a defectos derivados del proceso de selección de comparables cuando, en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo, en contestación a alegaciones, se elabora una tabla en la que se elimina de los comparables seleccionados por la Inspección cinco entidades objeto de alegación por el obligado tributario, indicándose que *"el rango intercuartílico derivado de las restantes entidades no ofrecería valores muy diferentes al que resulta de las entidades tomadas por la Inspección"*.

También destaca la afirmación recogida en la página 209 del acuerdo impugnado en la que, ante alegación de que los servicios de una de las entidades comparables (... , S.A.) representan en torno al 40% y al 49% de los ingresos totales, en 2015 y 2016, respectivamente, se establece que ello *"en modo alguno supone que en todas las demás entidades seleccionadas como comparables por la inspección concorra esa misma circunstancia"*, indicándose que en caso de que fuera así (que el porcentaje del 40% o 49% de los ingresos por prestación de servicios concurriera en las demás entidades) *"en modo alguno invalidaría la muestra de entidades seleccionada por la inspección puesto que se trata de entidades que desempeñan actividades asimilables a las del obligado y que constituyen el mejor comparable posible"*.

Llama la atención que por la Inspección se hable de que las entidades seleccionadas *"constituyen el mejor comparable posible"* y que, sin embargo, en la realización del ajuste se fundamente la elección de la mediana *"como punto del rango que mejor refleja el principio de plena competencia"*, como consecuencia de defectos de comparabilidad que *"son consecuencia del proceso utilizado para seleccionar elementos comparables (bases de datos) (...)"* -así como de los límites de la información disponible-.

Dichas afirmaciones no resultarían coherentes con la expresión de que el conjunto de entidades empleadas por la Inspección *"constituyen el mejor comparable posible"*.

De este modo, por este Tribunal se aprecia que la elección de la mediana para efectuar la regularización no está suficiente motivada, ni tampoco concurre motivación para descartar, por parte de la Inspección, la elección de cualquier otro punto del rango al afirmarse que no concurre "ningún elemento que lleve a la inspección a la elección de otro punto".

Por tanto, procede anular el acuerdo en este extremo, debiendo efectuarse una regularización acudiendo al cuartil inferior resultante de los comparables empleados por la Inspección, excluidos los mencionados en el Fundamento de Derecho NOVENO de la presente resolución.

UNDÉCIMO.- Procede determinar la conformidad a Derecho, en su caso, de la regularización efectuada respecto de los servicios facturados por la entidad domiciliada en **PAIS_2**, **QRG SERVICES T**, a **QR SPAIN, S.L.**, en concepto de *"management fees"*, recogida tanto en el número de referencia **ACUERDO LIQUIDACION_1** (apartados 2.6 y 2.7 del antecedente de hecho Quinto -páginas 68 a 110-, apartado 5 del Fundamento de Derecho Tercero -páginas 164 a 194- y contestación de alegaciones en páginas 213 a 218), como en el **ACUERDO**

LIQUIDACION_2 (apartado 2 del antecedente de hecho Quinto -páginas 14 a 55- y Fundamento de Derecho Tercero, Cuarto y Quinto -páginas 61 a 89- y contestación de alegaciones en páginas 89 a 94).

Por la Inspección se efectúa regularización determinándose que no pueden formar parte de la base de costes objeto de refacturación a **QR SPAIN, S.L.U.** determinados conceptos; que **QR SPAIN, S.L.U.** *"solo recibe determinados servicios de marketing, gestión del conocimiento y de apoyo técnico de LGSL"*, y que *"el resto de servicios que presta la entidad británica son de supervisión y control, no siendo el obligado tributario el beneficiario de estos servicios"*; que el margen a aplicar sobre la base de coste de los servicios facturados *"es del 5%"*; y que *"no tiene sentido la facturación en 2015 y 2016 de servicios denominados directos que se corresponden a los gastos relacionados con la Dirección de operaciones en Europa"*, al apreciarse que *"hasta finales de 2016 no hay evidencias de la actividad del Director de Negocio en Europa, Ubj en QR Spain"*.

De este modo, se establece que corresponden costes directos imputables a **QR SPAIN, S.L.U.** por importe de 2.345,85 euros y 10.181.45 euros, en 2015 y 2016, respectivamente; y costes indirectos por importe de 675.927 euros y 902.804 euros, en 2015 y 2016, respectivamente.

Como consecuencia de ello, se efectúa un ajuste primario en la base imponible por importe de 927.463,47 euros y 953.774,67 euros, en 2015 y 2016, respectivamente.

En el Fundamento de Derecho Cuarto del **ACUERDO LIQUIDACION_2** se recoge la *"posición de la Inspección"*, estableciéndose que *"la deducibilidad de los gastos contabilizados en concepto de servicios intragrupo o management fees está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

- *La prestación efectiva del servicio que retribuyen*
- *La obtención de un beneficio o utilidad del destinatario de los servicios*
- *La valoración del gasto por su valor de mercado"*

Considera la Inspección que *"en el presente caso, no cabe duda sobre la realidad de los servicios prestados por QRG SERVICES T", "sin embargo, de lo que se trata es de identificar la entidad beneficiaria y, por ende, destinataria de estos servicios"*.

Se establece en el mencionado acuerdo de liquidación que *"es preciso identificar qué servicios se prestan en beneficio de la filial española y qué servicios se prestan en beneficio de la matriz o accionista"*, considerándose por la Inspección que *"los gastos por management services contenidos en las facturas recibidas de QRG Services T, obedecen, en buena parte, a costes fruto del peso que implica sostener una gran estructura empresarial a nivel mundial, (en otras palabras, a la buena gobernanza del grupo multinacional), por tanto, no del tipo de los que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar"*, afirmándose que *"este tipo de gastos no son fiscalmente deducibles en sede de la filial española"*.

Por la Inspección se procede a identificar las partidas que debe considerarse como "base de costes" objeto de reparto a las filiales; y a identificar los servicios *"efectivamente prestados a la filial española de QR"*.

En relación con la base de costes objeto de reparto, por la Inspección se considera que no deben formar parte de dicha base, los costes correspondientes a:

- **FK Management Fees**
- Restructuring
- CEO/MD Office y Finance Function
- Gastos directamente vinculados con los gastos de personal

- Auditoría interna

- Duplicidades: gastos legales, asesoría fiscal, auditoría y otros gastos contables

Se considera por la Inspección que dichas partidas de gasto *"tienen por objeto crear una estructura que unifique y controle la actividad de las filiales que se han ido incorporando al grupo, propias de la gobernanza de un grupo multinacional"*.

En relación con el análisis de los servicios prestados a QR SPAIN, S.L.U. por QRG SERVICES T, en el acuerdo de liquidación se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

a) Servicios de administración financiera: *"se trata de gastos asociados a la estructura jurídica de la matriz, control de la actividad de las filiales y registro contable de las operaciones"*, indicándose que *"al margen de los servicios de avales y seguros (...), el servicio descrito en este contrato se trata de servicios propios de la gobernanza de un grupo multinacional, y del control de las filiales del Grupo"*.

b) Recursos humanos: *"QR Spain dispone de su propio departamento de Recursos Humanos y los servicios prestados por LGSL están orientados a establecer herramientas que le permitan tener un mayor control sobre las políticas de recursos humanos dentro del Grupo, así como sobre los costes de personal. Del mismo modo, controla y gestiona las remuneraciones del personal directivo. En consecuencia, esta Inspección considera que los servicios prestados por LGSL en materia de Recursos Humanos tienen por objeto proteger los intereses de la matriz o accionista, así como coordinar u [sic] unificar las políticas de recursos humanos de las distintas filiales del grupo; sin embargo, no son servicios prestados a QR Spain por los que estaría dispuesta a pagar a un tercero independiente"*.

c) Servicios empresariales de negocio: *"como accionista último es lógico que FK ejerza un control sobre todas las adquisiciones que realizan las entidades del grupo; no se trata de un servicio a la filial sino de un control de las inversiones realizadas por el accionista"*.

d) Marketing e investigación de mercado: *"en los años objeto de comprobación, QR SPAIN desarrollaba sus propias actividades de Marketing y tenía autonomía en sus relaciones con los clientes españoles. A nivel de grupo se exigía mantener la imagen corporativa en todas las comunicaciones, lo que más que un servicio del Grupo debería ser considerado como la contribución de QR Spain a la construcción de una marca global. Los servicios recibidos del Grupo son controlar y coordinar la actividad de las distintas entidades del grupo, con el objeto de construir una imagen común. (...) se entiende que QR Spain puede recibir cierto apoyo del grupo en su actividad del marketing y, por otro lado, la pertenencia al grupo puede ofrecerle oportunidades de negocio que no podría alcanzar como una entidad independiente. Por este motivo, se considera admisible que LGSL pueda facturar ciertos servicios de marketing a QR Spain, una vez excluidos de la base de reparto determinados gastos; la partida más relevante de estos servicios refacturables son las que se recogen bajo la denominación "General Marketing Activities" que facturan otras entidades"*.

e) Gestión del conocimiento: *"se han aportado evidencias que acreditan el diseño de QR Connect. En concreto se ha aportado una serie de documentos que acreditan la existencia de una herramienta de comunicación interna denominada "QR connected". La puesta en marcha de esta herramienta, también se ha aportado como evidencia de las actividades de Marketing"*.

f) Soporte técnico: *"se ha aportado una serie de documentos que acreditan que LGSL realiza funciones de mantenimiento de los sistemas de información integrados, de la web o de la herramienta "QR connected"*".

Por la reclamante se alega, en primer lugar, que por la Inspección se está empleando "erróneamente" como fundamento de su regularización, "un concepto ("corporate governance") introducido por la versión de 2017 de las Directrices y no

presente en la versión aplicable a los hechos (que es la de 2010)", señalando que la Inspección traduce o define dicho concepto "como "costes de gobernanza del grupo" en general, en el que la Inspección resume y sintetiza la calificación de los gastos cuya deducibilidad rechaza".

Procede indicar que según el apartado 2.2.2 del antecedente de hecho Quinto del **ACUERDO LIQUIDACION_2**, la determinación de la base de costes a repartir -según la documentación de precios a que hace referencia el acuerdo- comporta el siguiente procedimiento:

- **QRG** parte de su propia cuenta de pérdidas y ganancias para determinar la base de costes. Se excluyen los costes que corresponden únicamente a la sociedad prestadora del servicio y no son repercutidos a las distintas filiales del grupo **QR**.
- Tras la determinación de la base de costes, se dividen los costes mediante el siguiente proceso:
 - Costes incurridos por el prestador del servicio (**QRG**). Se les aplica el margen de beneficio correspondiente.
 - Costes incurridos por profesionales externos o entidades vinculadas (Grupo **FK**). Se repercuten sin adición de margen alguno, *"ya que son estas entidades las que han facturado previamente a QRG incluyendo un margen determinado"*.
- Distinción entre costes directamente imputables a entidades europeas del Grupo **QR** y costes que deben ser repartidos en compañías de dicho grupo a nivel mundial (...,..., o ...):
 - a. Reparto de costes directamente imputables a entidades europeas. Se señala que *"como clave de reparto se utiliza tanto el importe neto de la cifra de negocios como el número de empleados o "Headcounts"*.
 - b. Exclusión de costes de "accionista" o de "seguimiento", señalándose que *"QRG considera que un 10% del tiempo incurrido por el equipo de administración y finanzas está relacionado con actividades de reporting, por lo que un 10% de los costes asociados a esta área se deducen de la base de costes", y que "se considera que aproximadamente un tercio de los gastos en auditoría se corresponden con actividades propias del accionista, por lo que también se excluyen de la base de costes a repartir"*.
 - c. Reparto de costes no imputables de forma directa. Se señala que se utiliza un sistema de reparto basado en claves de imputación generales *"esto es, el importe neto de la cifra de negocio y el número de empleados (Headcounts)"*.

Por otro lado, según el apartado 2.2.3 del mencionado antecedente de hecho Quinto del **ACUERDO LIQUIDACION_2**, *"el margen de beneficio aplicado por QRG a los costes asociados a los servicios prestados por su propio equipo asciende al 10%"*.

En relación con la fundamentación de la regularización por parte de la Inspección, en el Fundamento de Derecho Cuarto del **ACUERDO LIQUIDACION_2** -en adelante, "el acuerdo de liquidación"- (y apartado 5.2 del Fundamento de Derecho tercero del **ACUERDO LIQUIDACION_1**) se establece lo siguiente:

"En el presente caso, no cabe duda sobre la realidad de los servicios prestados por QRG SERVICES T. Sin embargo, de lo que se trata es de identificar la entidad beneficiaria y, por ende, destinataria de estos servicios".

Tras citarse en el acuerdo de liquidación lo dispuesto en los párrafos 7.9 (actividades de accionista) y 7.10 (ejemplos de actividades de accionista) de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE de 2010, y el párrafo 7.10 de las Directrices de la OCDE de 2017, se establece lo siguiente:

*"En este mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional 63/2017 indica que es preciso realizar un análisis del beneficio o utilidad que obtiene **QR** SPAIN de los servicios recibidos de **QRG SERVICES T**. Este análisis es intrínsecamente fáctico y no tiene por qué llevar a las mismas consecuencias que en el caso analizado en la mencionada sentencia sino regirse por el principio general de identificar las entidades beneficiarias de los servicios prestados. Sin negar la prestación de los servicios identificados en los distintos contratos, es preciso identificar qué servicios se prestan en beneficio de la filial española y qué servicios se prestan en beneficio de la matriz o accionista.*

*Esta Inspección considera que los gastos por management services contenidos en las facturas recibidas del **QRG Services T**, obedecen, en buena parte, a costes fruto del peso que implica sostener una gran estructura a nivel mundial (en otras palabras, a la buena gobernanza del grupo multinacional), por tanto, no del tipo de los que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar. Y este tipo de gastos no son fiscalmente deducibles en sede de la filial española."*

Asimismo, tras describirse los avatares de las adquisiciones de entidades por parte de la "división europea de **QR**" en 2013 y 2014 y las zonas geográficas en las que el grupo tenía presencia, se establece en el acuerdo de liquidación lo siguiente:

*"En definitiva, en los años objeto de comprobación, **QRG SERVICES T** comenzó un proceso de coordinación de las distintas entidades adquiridas en Europa con el objeto de unificar sus procedimientos e imagen y controlar sus actividades. En opinión de la Inspección, el interés de esta unidad de acción y esta coordinación no es de las filiales, sino de la entidad Matriz que quiere controlar la actividad de las filiales, incorporadas al grupo con muy diversos orígenes."*

Y por la Inspección se aprecia que "sí que se pueden considerar servicios prestados a la filial española ...(...), ... y **QR connect**", estableciéndose que "en cuanto a la herramienta **QR Connect**, los servicios se han agrupado en las categorías de Marketing, Gestión del conocimiento y Soporte técnico, servicios que la Inspección considera que sí se han prestado a la filial (...)"

De este modo, en el acuerdo de liquidación, a efectos de determinar los costes que se consideran vinculados a los servicios recibidos por la filial española, "se realiza un doble análisis".

En primer lugar, se identifican las partidas que deben formar parte de la base de costes de reparto a las filiales. En este análisis se establece que no deben integrar dicha base de reparto los costes de:

- **FK** Management Fees
- Restructuring
- CEO/MD Office y Finance Function
- Gastos directamente vinculados con los gastos de personal
- Auditoría interna
- Duplicidades: gastos legales, asesoría fiscal, auditoría y otros gastos contables

Se considera por la Inspección que dichas partidas de gasto "tienen por objeto crear una estructura que unifique y controle la actividad de las filiales que se han ido incorporando al grupo, propias de la gobernanza de un grupo multinacional".

Y, en segundo lugar, se procede a identificar los servicios efectivamente prestados a la filial española.

De lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto del acuerdo de liquidación se desprende que por la Inspección se admitiría la deducibilidad de "determinados servicios de marketing, gestión del conocimiento y de apoyo técnico de LGSL", estableciéndose en dicho Fundamento de Derecho que "el resto de servicios que

presta la entidad británica son de supervisión y control, no siendo el obligado tributario el beneficiario de estos servicios".

En el acuerdo de liquidación se establece que *"este tipo de gastos no son fiscalmente deducibles en sede de la filial española"*, señalándose que los gastos *"por management services (...) obedecen, en buena parte, a costes fruto del peso que implica sostener una gran estructura empresarial a nivel mundial (en otras palabras, a la buena gobernanza del grupo multinacional)"*.

En la regularización se recogen, asimismo, los siguientes argumentos (apartado 1 del Fundamento de Derecho Cuarto):

- que la partida de gastos de **"FK Management fees"** está integrada por la facturación de **"management fees"** que **FKL y FKI HOLDINGS T** *"prestan para garantizar la buena gobernanza de un Grupo multinacional tan heterogéneo"*; que es de todo punto lógico el interés del accionista en el proceso de adquisición de participaciones de otras entidades españolas (... y ...) *"en la medida en que es quien adquiere esta participación de manera indirecta"* - página 67-;
- que los costes objeto de facturación *"son los gastos vinculados a las remuneraciones y coste de viaje de los consejeros y otro personal directivo de FK"*; y que *"las pocas evidencias aportadas reflejan que la relación de QR con FK es la propia de una entidad que quiere controlar sus inversiones, supervisar la actividad de las entidades del grupo mediante procedimientos acordes con sus criterios de auditoría interna y obtener la información financiera con un formato común para su integración"* (apartado 1.a), **FK management fees** -páginas 67 a 69-);
- que el importe del coste de **"restructuring"** *"coincide con el que consta en las cuentas de QRG SERVICES T correspondientes al FY 15 (2014) en concepto de indemnización por despido de un "director" o consejero de la compañía"* (apartado 1.b), **Reestructuring** -página 70-);
- que las actividades del Director General, su oficina y la Dirección financiera del Grupo *"son actividades propias de la cabecera de un grupo que persiguen la buena gobernanza del Grupo pero no supone la prestación de un servicio concreto a la Filial española"*, considerándose por la Inspección *"costes del accionista, es decir, costes necesarios para mantener la estructura de un grupo"* (apartado 1.c), **CEO/MD Office y Finance Function**);
- que entre los ejemplos de las Directrices de precios de transferencia de la OCDE como actividades de accionista *"se encuentran [sic] los gastos del consejo de vigilancia o consejo de administración"* (apartado 1.d) Gastos directamente vinculados con los gastos de personal -página 71-);
- que entre los servicios que se identifican como ejemplos de gasto de accionista en el Anexo 2 de las Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido, aprobadas por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, *"se encuentran Costes en "los que incurra la sociedad matriz para auditar las cuentas de la filial cuando esta auditoría se efectúe exclusivamente en interés de la matriz"*, indicándose que no consta que concurra alguna excepción por la que la auditoría fuese un servicio intragrupo (apartado 1.e), **Auditoría** -página 71-);
- que las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE *"entiende [sic] que no son refacturables los gastos duplicados en los siguientes términos: (...)"*, citándose el apartado 7.11 de dichas Directrices.

Y se concluye en el apartado 1 que *"en definitiva, todas las partidas de gastos arriba señaladas tienen por objeto crear una estructura que unifique y controle la actividad de las filiales que se han ido incorporando al grupo, propias de la gobernanza de un grupo multinacional"*.

Asimismo, en relación con los servicios recibidos de **QRG SERVICES T**, se establece que (apartado 2 del Fundamento de Derecho Cuarto):

- los conceptos relativos a los servicios de administración financiera *"están relacionados con las actividades de accionista y la función de control de la filial española por parte de **QRG** o **FK**; no son servicios prestados en beneficio de **QR Spain** por los que **QR Spain** estaría dispuesta a pagar; es más, implican una carga de trabajo adicional al Departamento Financiero de **QR Spain** para atender todas las obligaciones de "reporting" requeridas por el grupo"*; que los servicios que el se califican en contrato de prestación de servicios como "asesoramiento", tienen por objeto *"la implantación de las políticas del Grupo a efectos del control financiero de la filial española"*; y que respecto de los servicios fiscales se hace referencia a una comunicación sobre la decisión del grupo de formar parte en el Grupo Fiscal de **SG**, indicándose que se trata de una decisión *"en la que **QR Spain** no participó, sino que simplemente le fue comunicada"*; y se concluye, respecto de dicho apartado de servicios, que *"se trata de servicios propios de la gobernanza de un grupo multinacional, y del control de las filiales del Grupo; LGSL se limita a controlar que **QR Spain** se ajusta a las políticas contables del grupo a efectos de control financiero y auditoría interna"* (apartado 2.a), Servicios de administración financiera);
- los servicios prestados por LGSL en materia de Recursos Humanos *"tienen por objeto proteger los intereses de la matriz o accionista, así como coordinar u [sic] unificar las políticas de recursos humanos de las distintas filiales del grupo; sin embargo, no son servicios prestados a **QR Spain** por los que estaría dispuesta a pagar a un tercero independiente"* (apartado 2.b), Recursos humanos);
- *"como accionista último, es lógico que **FK** ejerza un control sobre todas las adquisiciones que realizan las entidades del grupo; no se trata de un servicio a la filial sino de control de las inversiones realizadas por el accionista"* (apartado 2.c), Servicios empresariales de negocio).

Por este TEAC se aprecia que si bien se menciona la "buena gobernanza" del grupo multinacional como circunstancia a la que atienden los costes, dicha afirmación está acompañada por varios argumentos que tienen por objeto identificar el interés del accionista, o la existencia de costes del accionista *"necesarios para mantener la estructura del grupo"*, remitiéndose, asimismo a las Directrices respecto de los gastos del consejo de vigilancia o consejo de administración, la refacturación de gastos duplicados, así como a las Directrices del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE respecto de los servicios de auditoría.

Asimismo, se efectúa un detallado análisis de los servicios recibidos de **QRG SERVICES T** determinando que los conceptos relacionados con "servicios de administración financiera" están relacionados con las actividades de accionista y la función de control de la filial española por parte de **QRG** o **FK**; que los servicios relativos a "recursos humanos" tienen por objeto proteger los intereses de la matriz o accionista; y que, respecto de los "servicios empresariales de negocio" es lógico que **FK** ejerza un control sobre todas las adquisiciones que realizan las entidades del grupo.

De este modo, si bien es cierto que se menciona en la regularización la buena gobernanza, en el análisis de los gastos, también se detalla en dicho análisis determinadas circunstancias que permiten apreciar que los gastos se efectúan en interés de la matriz o accionista.

La reclamante indica que la Inspección *"resume y sintetiza la calificación de los gastos cuya deducibilidad rechaza"* en el concepto previsto en la letra e) del apartado 7.10 de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE de 2017, señalando que la Inspección *"traduce o define"* dicho concepto *"como "costes de gobernanza del grupo" en general"*.

Por este Tribunal se aprecia que, en efecto, según señala la reclamante y se destaca en el acuerdo de liquidación, las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE de 2017 incorporan en el apartado 7.10, relativo a *"algunos ejemplos de costes asociados a las actividades del accionista"*, los siguientes ejemplos previstos en las nuevas letras d) y e):

"d) los costes relativos al cumplimiento por parte de la sociedad matriz de las normas tributarias pertinentes;

e) Los costes que conlleva la gobernanza del grupo multinacional en su conjunto."

Dichos nuevos ejemplos se enmarcan en el listado enunciativo de "algunos ejemplos" de costes asociados a las actividades del accionista según *"el criterio expuesto en el párrafo 7.6"*, premisa que también obraba en la versión de las Directrices de 2010.

De este modo, se trata de ejemplos -párrafo 7.10- para determinar las actividades de accionista *"de acuerdo con el criterio expuesto en el párrafo 7.6"*, esto es, *"si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial"*, y si en circunstancias comparables *"una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente por la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente"* -párrafo 7.6 de las Directrices de la OCDE de 2010-.

Sin perjuicio de que se mencione el término "gobernanza" en la regularización, y de que dicho término figure en los nuevos ejemplos de las Directrices de la OCDE de 2017, la calificación de los gastos como relativos a la buena gobernanza del grupo, no constituiría una errónea aplicación de las Directrices, en la medida en que la regularización no se fundamente exclusivamente en la concurrencia del supuesto previsto en la letra e) del apartado 7.10 de las Directrices de 2017, sino que justifique las circunstancias que determinen que los gastos suponen interés para el accionista o la matriz, o que una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por los servicios prestados.

En el presente supuesto, en el análisis de cada una de las partidas objeto de la base de reparto de costes, y de los servicios prestados a la filial española, si bien puede reiterarse la referencia a la buena gobernanza, de la fundamentación efectuada se desprende que por la Inspección se aprecia que se trata de gastos que se efectúan en interés de la matriz o accionista.

El hecho de que dicho interés del accionista o de la matriz permita apreciar que los gastos son realizados persiguiendo la buena gobernanza del grupo, y de que este término (gobernanza) esté expresamente reflejado en las Directrices de 2017, y no en las Directrices de 2010, no debe impedir apreciar una actividad efectuada en interés del accionista, por cuanto el párrafo 7.10 de las Directrices contiene una lista enunciativa, no exhaustiva, de ejemplos sobre las actividades de accionista, de forma que la omisión de los costes que la gobernanza del grupo conlleva, en las Directrices de 2010, no implica que dichos costes no supongan una manifestación de las actividades del accionista en el 2010, aun cuando no estuvieran expresamente reflejados en el listado de ejemplos del párrafo 7.10 de las Directrices.

De este modo, aun cuando se mencione la buena gobernanza del grupo multinacional entre paréntesis, como enunciado general de la actividad a la que responden los gastos por "management services", del análisis de los costes que integran la base de reparto y de los servicios prestados, se desprende que concurre un interés de la matriz o del accionista en dichos gastos y servicios. Así, la mención al interés del accionista en el proceso de adquisición de acciones, la referencia a la vinculación de las remuneraciones y coste de viajes de consejeros y otro personal directivo de FK, o la apreciación de que se trata de supervisión de la actividad de las entidades del grupo, en relación con la partida "FK Management Fees"; la coincidencia del importe de "restructuring" con el de indemnización por despido de un "director" o consejero de la compañía; la ausencia de descripción clara respecto de los conceptos "CEO/MD Office y Finance Function" -página 70

del acuerdo de liquidación-, la apreciación de la función de control de **QRG SERVICES** sobre las cuentas de **QR SPAIN, S.L.U.**; la apreciación por la Inspección que el concepto "Share Based Payments" se refiere a gastos derivados de programas de remuneración basados en instrumentos de patrimonio que el grupo **QR** ofrece a alguno de sus trabajadores; la apreciación de que el concepto "Recruitment" se refiere a los costes de búsqueda y contratación de personal adscrito a la prestación de los servicios; y la apreciación de que el concepto "Travel overseas" incluye los gastos de viaje de los consejeros y personal directivo de **QRG SERVICES T**.

Asimismo, destaca la referencia a las Directrices sobre servicios de bajo valor añadido aprobadas por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE respecto de la partida de "Auditoría interna", para especificarse en el acuerdo que no consta que concurra ninguna de las circunstancias previstas en dichas Directrices para apreciar que redunde en beneficio de la filial.

Y destaca la referencia al párrafo 7.11 de las Directrices de la OCDE en relación con las duplicidades de gastos.

Por su parte, en el análisis de cada una de las categorías de servicios recibidos por la filial de **QRG SERVICES T** se efectúa referencia a que están relacionados con las actividades de accionista y la función de control de la filial española, no tratándose de servicios por los que la filial estaría dispuesta a pagar ("Servicios de administración financiera"); tienen por objeto la protección de los intereses de la matriz o accionista, y coordinar las políticas de recursos humanos de las distintas filiales del grupo, no tratándose de servicios por los que la entidad estaría dispuesta a pagar a un tercero independiente ("Recursos humanos"); y a la concurrencia de un control de las inversiones realizadas por el accionista ("Servicios empresariales de negocio").

No procede, por tanto, estimar las alegaciones de la reclamante sobre este extremo, al apreciarse en la fundamentación de la regularización, sin perjuicio de las referencias a la buena gobernanza del grupo, determinadas circunstancias relativas al interés del accionista o de la matriz en los costes y servicios analizados por la Inspección.

DUODÉCIMO.- Por la reclamante se alega también que *"el Tribunal Supremo, en numerosas sentencias recientes, ha negado la naturaleza normativa a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, así como a los Comentarios a su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, declarando que no son fuentes del derecho; y ha rechazado la llamada interpretación dinámica de Directrices y Comentarios"*, citándose en apoyo de su alegación *"las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020, rec. nº 1996/2019, FJ 3º y de 3 de marzo de 2020, rec. nº 5448/2018, FJ 3º, que a su vez citan las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2016, rec. nº 2558/2015, FJ 7º y de 21 de febrero de 2017, rec. nº 2970/2015, FJ 6º"*.

Conviene indicar que las mencionadas sentencias del Tribunal Supremo de marzo y septiembre de 2020, citan en su fundamentación la sentencia de 21 de febrero de 2017, que a su vez se refiere a lo establecido en la sentencia de 19 de octubre de 2016.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de febrero de 2017 (recurso de casación nº 2970/2015)- establece respecto de las Directrices OCDE *"que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del Derecho ni, como tales, invocables en casación"*, remitiéndose a la sentencia del mismo Tribunal de fecha 19 de octubre de 2016 (recurso de casación nº 2558/2015).

Por su parte, procede recordar lo establecido en el Fundamento de Derecho Séptimo de dicha sentencia de 19 de octubre de 2016, en el que se dispone lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"SÉPTIMO .- Los motivos segundo y tercero, ambos dirigidos a denunciar la infracción por la Sala de instancia de las Directrices de la OCDE aplicables en

materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias, aprobadas por el Comité de Asuntos Fiscales el 27 de junio de 1995, -cada uno de los dos motivos se refiere a la vulneración de unas u otras de tales directrices- tampoco pueden ser atendidos.

En efecto, el artículo 88.1.d) de la Ley reguladora de esta Jurisdicción permite la denuncia de vicios in iudicando en que hubiera podido incurrir la sentencia impugnada, al señalar que "1. El recurso de casación habrá de fundarse en alguno o algunos de los siguientes motivos: ...d) Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate".

La infracción que se invoque en casación, por tanto, debe recaer sobre las normas del ordenamiento jurídico, esto es, sobre las fuentes formales que lo integran y que enuncia el artículo 1.1 del Código Civil, al establecer que "...las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho". Dentro del concepto material de ley que expresa el mencionado precepto cabe incluirlas distintas manifestaciones, jerárquicamente ordenadas, de la potestad normativa (Constitución, Tratados internacionales, ley orgánica, ley ordinaria, reglamentos, etc.), pero no es posible fundamentar un motivo casacional en la infracción de las mencionadas directrices de la OCDE, dada la ausencia de valor normativo, es decir, como fuente jurídica vinculante para los Tribunales de justicia que cabe predicar de éstas, y que este Tribunal Supremo ya ha declarado (así, la Sentencia de 18 de julio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 3779/2009), en que se consideran tales directrices como meras recomendaciones a los Estados y, en otro lugar de dicha sentencia, les asigna un valor interpretativo.

Tal función, la de interpretar las normas jurídicas, es la que deriva, por lo demás, del propio papel que les asigna la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en que se dice lo siguiente:

"...Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene..."

La propia parte recurrente reconoce que no estamos en presencia de fuentes normativas de carácter internacional, al afirmar que "...Si bien es cierto que las Directrices no forman parte de nuestro ordenamiento, su relevancia como instrumento de interpretación es reconocido por el propio legislador español...". Resulta conclusión necesaria de ese reconocimiento que, si tales directrices no forman parte de nuestro ordenamiento, su hipotética infracción no puede ser denunciada en casación al amparo del artículo 88.1.d) LJCA.

Aceptando, pues, esa relevancia interpretativa, que el legislador recoge, su falta de caracterización como normas del ordenamiento jurídico, a efectos de que pueda válidamente basarse un motivo casacional en su infracción por parte de la Sentencia, impide toda otra consideración al respecto.

No obstante ello, cabe añadir que las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, tal como son recogidas en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria que, en el seno de las actuaciones de comprobación -así lo dice expresamente la ley-debe atemperarse a los criterios técnicos y pautas orientadoras que en aquéllas se recogen, pero no obligan a los Tribunales de justicia, al resolver los procesos judiciales de que sean competentes, a valorar las pruebas procesales con plena supeditación a tales Directrices, que no condicionan ni matizan sus facultades de libre apreciación de la prueba.

|(...)"

Por otro lado, debe indicarse que en el apartado III de la Exposición de motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al referirse a las novedades introducidas en el régimen general de tributación "que afectan a la determinación de la base imponible" se establece lo siguiente -el subrayado es de este TEAC-:

|"1. La base imponible se modifica, entre otros, en los siguientes aspectos relevantes

|(...)

e) El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

|(...)"

Y ya en la Ley 36/2006 se decía en su Exposición de Motivos que su objetivo era "adaptar la legislación española de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices OCDE (...) y al Foro Europeo de Precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada".

De este modo, sin perjuicio de que, según establece la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de octubre de 2016, las Directrices de la OCDE no puedan ser denunciadas "en casación al amparo del artículo 88.1.d) LJCA", dichas Directrices "entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria" -como indica la mencionada sentencia- y, en particular, según la exposición de motivos de la Ley 27/2016, la interpretación del precepto sobre operaciones vinculadas "debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en

la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo".

Por otro lado, debe indicarse que habiéndose apreciado en el anterior Fundamento de Derecho de esta resolución que, pese a referirse la regularización a la "gobernanza", en el análisis de las partidas de la base de reparto de costes, y de los servicios prestados a la filial española se indican circunstancias relativas al interés del accionista o de la matriz, y que el párrafo 7.10 contiene una lista enunciativa no exhaustiva de ejemplos -tanto en la versión de 2010 como en la de 2017-, no se considera que concurra la pretendida interpretación dinámica por el mero hecho de que el término "gobernanza" figure en la lista de ejemplos de las Directrices de 2017 y no en las de 2010, por cuanto el análisis efectuado en cada partida de la base de reparto de costes y en los servicios prestados a la filial, detalla circunstancias relativas al interés del accionista o de la matriz, así como otros argumentos relativos a la no justificación de que la auditoría sirva a la filial, y a la existencia de gastos del consejo de vigilancia o de administración, y a la duplicación de gastos.

Así pues, se desestiman asimismo las alegaciones de la reclamante en este punto.

DECIMOTERCERO.- Por la reclamante se alega que el hecho de que **QR SPAIN, S.L.U.** tenga sus propios departamentos financieros, de negocio o de recursos humanos no implica que dicha entidad *"no requiera del grupo servicios de apoyo a la gestión que le proporcionan ventaja o utilidad"*.

En oposición al análisis efectuado en la regularización respecto de los servicios de administración financiera se alega que si el asesoramiento en las áreas de implantación de controles internos y procedimientos de control de calidad y gestión de riesgos *"no viniera del grupo", "cualquier empresa independiente tendría que procurarse dichos servicios de terceros, pagando su precio; por lo que dichos servicios no constituyen una carga, como pretende la Inspección, sino una indudable utilidad para su destinatario"*.

En el apartado 2.a) del Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación se analiza el servicio con la categoría "Servicios de administración financiera", que comprende, entre otros, las políticas y procedimientos, implementación "New IFRS", "Risk management", "Control Interno", indicándose que entre la documentación aportada se encuentra documentación relativa a la que la contabilidad de la filial debe adaptarse a la contabilidad del grupo a efectos de permitir la consolidación de resultados contables, a la obligación de remitir información periódica de cara a controlar la actividad de la filial española, documentación con códigos de conducta o buenas prácticas del grupo, política del grupo en materia de tesorería, formulario para informar al grupo sobre la gestión de tesorería, buenas prácticas contables para implementar las normas contables IFRS, documentos en los que la filial tienen que informar a **QRG SERVICES** sobre sus procesos internos en formatos estandarizados, e información requerida por "..." para analizar sus procedimientos bancarios *"por encargo de FK"*.

Por este Tribunal se considera que los anteriores extremos permiten apreciar interés del accionista o de la matriz por cuanto se trata de documentación de la que se desprende la realización de una función de control de la filial española.

Por otro lado, en relación con los gastos de adquisición de subfiliales españolas (...), por la reclamante se alega *"que el accionista indirecto pueda tener interés en la adquisición de las subfiliales no significa evidentemente que el accionista directo, esto es, QR Spain, no tenga interés en dicha adquisición o no le beneficie también"*, sosteniéndose, en sus alegaciones, que *"si se considera que el interés y beneficio es compartido, es entonces cuando conforme tanto en el Informe UE 2010 (apartados 44 a 46 y letra e Anexo II) como al capítulo IX de las Directrices de la OCDE, se aboga por hacer una imputación parcial del cargo, pero lo que no es aceptable es rechazar sin más el servicio por estar ligado el mismo a la adquisición de una compañía"*.

En relación con esta cuestión debe indicarse que en el análisis de la partida de la base de costes objeto de reparto denominada "**FK Management Fees**" se establece que *"entre las evidencias aportadas, la principal intervención del grupo **FK** ha sido la de **Ekb**, Group Corporate Finance Director del Grupo **FK**, en los procesos de adquisición de participaciones de otras entidades españolas (...)"*.

Por otro lado, en la página 66 del acuerdo de liquidación se indica que *"sólo para cuestiones puntuales y del interés del accionista, ha sido necesario la autorización de su matriz, como para adquirir la participación en otras entidades (...)"*

Por su parte, en el análisis recogido en el apartado 2.c), Servicios empresariales de negocio, del Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación se establece lo siguiente:

"Para ello se han aportado evidencias que acreditan:

- La supervisión de **FK** de todos los procesos de adquisición de participaciones; se aportan dos ejemplos, En los dos casos, **Ekb**, Group Corporate Finance Director del Grupo **FK**, realiza un análisis financiero y de due diligence de la posible operación. Sin embargo, queda claro que la negociación la realizan **Enny Oml** y el asesoramiento jurídico de la operación se lo encomienda **QR Spain** a un despacho local, asumiendo el coste de la operación."*

Se aprecia por la Inspección, respecto de la partida "**FK Management Fees**", que comprendería la intervención del grupo **FK** en los procesos de adquisición de las entidades ..., que concurre una actividad de supervisión de las entidades del grupo.

Y, respecto de los "Servicios empresariales de negocio", la Inspección alude a lo dispuesto en el Anexo II de las Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo calor añadido de la Unión Europea, que considera costes de accionistas los vinculados con *"actividades de gestión y control ("seguimiento")"*.

Contrapone el obligado tributario que según dicho Anexo II debería efectuarse una imputación parcial del cargo si se considera que el interés y beneficio es compartido, sin embargo no se acredita por dicha parte en qué medida los gastos correspondientes al servicio imputado son de interés y utilidad para la filial cuando, según el acuerdo de liquidación, la negociación la efectuaron el Director general de dicha entidad (D. **Enn** y el Director financiero (D. **Oml**), y el asesoramiento jurídico de la operación se encargó a *"un despacho local, asumiendo el coste de la operación"*.

Por otro lado, respecto de los gastos en los que por la Inspección se aprecia la concurrencia de duplicidad, se alega que se trata de *"servicios de "apoyo", de refuerzo a la gestión, lo que no significa que dejen de ser útiles y ventajosos para su destinatario porque éste tenga su propia estructura departamental, cierta autonomía o contrate servicios adicionales a nivel local"*, así como que *"existen diferentes niveles de servicios"*.

En el apartado 1.f) del Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación, relativo a "Duplicidades: Gastos legales, asesoría fiscal, auditoría y otros gastos contables" se indica que *"**QR** tiene sus propios asesores fiscales, auditores y abogados, así como su propio sistema de control contable ERP"*, y se señala que *"el gasto de la cuenta 6230003 Asesoría Jurídica en 2016 incluye la facturación de ... por sus servicios en la adquisición de..."*.

Tras hacerse referencia por la Inspección al párrafo 7.11 de las Directrices de la OCDE se establece que *"no habiéndose aportado evidencias de la prestación de servicios por estos conceptos, se entiende que los costes que figuran en los cuadros expuestos en los hechos son los propios de la matriz vinculados con las cuentas propias y consolidadas, gastos que se consideran propios de la matriz y por lo tanto, no refacturables a las filiales"*.

Por este Tribunal se aprecia que la alegación relativa a que determinados servicios no dejan de ser útiles y ventajosos, o a que existen diferentes niveles de servicios,

constituyen afirmaciones que no acompañan referencia a elementos que justifiquen la mencionada utilidad o ventaja, o en qué consisten las prestaciones efectuadas en los mencionados diferentes niveles de servicios.

En relación con la partida de gasto por seguros, por la Inspección se considera que *"existe una gestión centralizada de los seguros del Grupo, que obliga a remitir la información de los riesgos que deben ser objeto de cobertura"*, si bien *"se contabiliza el gasto del seguro a nivel local de forma independiente a los Management Fees"*, indicándose, asimismo, que *"incluso se produce una duplicidad respecto de la cobertura de la responsabilidad civil de los administradores"*.

Asimismo, en el apartado 2.6.1.e) del antecedente de hecho Quinto del acuerdo de liquidación se establece que *"según se desglosa en el documento 08-f-3- 05 y consta en las facturas aportadas, entre los riesgos cubiertos por los seguros que son objeto de imputación por parte del grupo se incluye el riesgo de responsabilidad civil de los administradores por los siguientes importes"*

	2014	2015	2016
<i>Documento 08-f-03 05 (US\$)</i>	1.718,68	1.669,86	1.674,09
<i>Factura (euros)</i>	1.413,62	1.577,42	1.492,59

"

Por la reclamante se alega que *"no existe duplicidad alguna"*, mencionando que la mayor parte de las aseguradoras exigen para sus pólizas globales que las diversas empresas aseguradas contraten una póliza a nivel local vinculada a la póliza global y sólo con una cobertura mínima, *"dado que de lo contrario no podrían dar cobertura en todos los países"*, y que *"adicionalmente se permite a las empresas a nivel local el ampliar la cobertura de la póliza global si así se desea, pero es una ampliación de cobertura"*, indicándose que ese fue el caso de **QR SPAIN, S.L.U.** *"con relación a la póliza de responsabilidad civil de los administradores"*.

La reclamante se remite a lo explicado *"a lo largo del procedimiento de comprobación junto a las diversas evidencias aportadas"*. Debe indicarse que en el expediente obra documento denominado "ESCRITO EXPLICACIÓN APARTADOS VDEF 27 02 20 PDF", citado en el mencionado apartado 2.6.1.e) del acuerdo de liquidación en el que expresamente se hace referencia a *"un seguro de Responsabilidad Civil de Administradores, contratado de forma individual por **QR Spain**, de forma paralela al seguro contratado por el Grupo (...)"*.

Por este Tribunal se aprecia que concurriendo aseguramiento de responsabilidad civil de los administradores tanto a nivel de grupo, como a nivel de la filial, existiría la duplicidad de gastos advertida por la Inspección.

En relación con el servicio de gestión de avales, en el acuerdo de liquidación se hace referencia a lo dispuesto en el párrafo 7.13 de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, indicándose que *"la mejora de los límites de crédito se consigue tanto como consecuencia de la trayectoria previa de **QR Spain** cuando pertenecía al grupo Morse como por ser una entidad del Grupo **QR**, pero no por un aval concreto aportado por LGSL"*.

Considera la Inspección que *"el coste de los avales aportados a ... a nivel de grupo sí que debería ser objeto de refacturación, pero no se ha acreditado gasto alguno; sin embargo, la mejor calificación crediticia y límite de crédito que concede... se*

*generan por la pertenencia al Grupo **QR** y esta circunstancia, como señala el párrafo 713 [sic] de las Directrices de la OCDE no determina la existencia de un servicio intragrupo".*

Por la reclamante se alega que *"con su incorporación al grupo, toda la gestión, asesoramiento y provisión de garantías y avales a clientes y fabricantes es realizado desde la central de servicios, con el ahorro que supone para **QR Spain** al no tener que hacer frente directamente a los avales".*

Asimismo, se alega que *"por supuesto que no se identifican costes por avales: es que **QR Spain** ya no los asume; pero lo anterior no significa que la compañía española, como el resto de las empresas del grupo, no tengan que asumir, al menos, los costes del equipo de la central de servicios que lidera esta área, que es lo que se está repercutiendo aquí".*

En el apartado 2.6.1.c), "Asesoramiento en financiación y provisión de garantías", del antecedente de hecho Quinto del acuerdo de liquidación se recogen determinadas manifestaciones efectuadas por la entidad objeto de comprobación, en escrito presentado en fecha 27 de febrero de 2020, entre las que se recogen las siguientes:

*"En cuanto a los costes de las garantías ofrecidas por el Grupo, **QR Spain** no asume el coste de las mismas de forma individualizada, sino que su coste está incluido dentro de las facturas recibidas en concepto de Management Fees. Su repercusión a **QR Spain**, como con el resto de servicios que presta el Grupo, se realiza de forma conjunta junto con el resto de servicios, siguiendo el criterio de imputación indirecta ya explicado anteriormente basado en la Cifra de Ingresos y Número de Personas de cada Sociedad. Se hace constar que la garantía aportada por el Grupo, hubiera tenido un coste para **QR Spain** en caso que hubiera tenido que afrontarla individualmente equivalente a 180.000.- euros por año, tomando como referencia el promedio de 1,8% de coste anual y un volumen medio de garantías de 10,0 millones de euros."*

De dicha manifestación se desprende que, según el obligado tributario, *"**QR Spain** no asume el coste" de las garantías ofrecidas por el grupo, y que dicho coste "está incluido dentro de las facturas recibidas en concepto de Management Fees", así como que "su repercusión a **QR Spain**, como con el resto de servicios que presta el Grupo, se realiza de forma conjunta junto con el resto de servicios".*

Sin embargo, en las alegaciones formuladas en la reclamación económico-administrativa, si bien se reitera que **QR Spain** no asume costes por avales, se indica que ello no significa que la compañía española no tenga que asumir, *"al menos, los costes del equipo de la central de servicios que lidera esta área"*, mencionándose que dicho coste es *"precisamente el servicio objeto de cargo"*.

Sorprende que en las manifestaciones efectuadas ante la inspección se indicase que el coste de los avales, que se decía no se asumía de forma individualizada, estuviese incluido dentro de las facturas recibidas en concepto de "management fees", y, en alegaciones en revisión económico-administrativa, se mencione al coste del equipo de la central de servicios, como el coste que es *"precisamente el servicio objeto de cargo"*, cuando en explicaciones aportadas ante la Inspección se indicaba que dentro de las facturas recibidas en concepto de "management fees" estaba incluido el coste de las garantías que **QR Spain** no asumía *"de forma individualizada"*, y cuya repercusión *"como con el resto de servicios que presta el Grupo, se realiza de forma conjunta junto con el resto de servicios"*.

Por este Tribunal se aprecia que se alude a unos costes distintos de los recogidos en la explicación aportada en el escrito presentado en fecha 27 de febrero de 2020, no acompañándose sus alegaciones de referencia a elementos que permitan justificar que el gasto se corresponde con los costes alegados del equipo de la central de servicios.

En conclusión, no se aprecia que por el obligado tributario se haya acreditado la ventaja o utilidad alegada respecto de los costes y gastos mencionados anteriormente, por lo que se desestima su alegación.

DECIMOCUARTO.- Entrando en el **análisis del margen aplicado**, este TEAC en el examen de la documentación de precios de transferencia de la entidad (... 2015 de **QR Spain** y del ...ejercicio cerrado a ... de 2017, ambos obrantes en el EE) observa lo siguiente en relación con los Management Fees:

En ambos se describe de forma similar en términos generales la operativa de estos servicios de apoyo; vg. en el de 2017 se dice

*"**QRG** destina recursos humanos y materiales a la prestación de servicios de apoyo a la gestión en beneficio de la entidad española del Grupo. El apoyo prestado desde **QRG** se trata de un servicio de carácter auxiliar y no constituye la actividad principal del Grupo, debido a que en ningún momento se incluye entre las tareas realizadas la prestación de servicios integrales en tecnologías de la información. Adicionalmente, para la realización de éstas, tampoco es necesaria la utilización de activos tangibles o intangibles relevantes más allá de personal y equipos informáticos. Por último, al tratarse de actividades de apoyo a la actividad de **QR Spain** tampoco conllevan ni conducen a la asunción de riesgos significativos. Los servicios prestados por **QRG** se encuentran debidamente identificados y descritos en el apartado 6.1 del presente Informe.*

(...;)

*En virtud del contrato firmado entre **QR Spain** y **QRG Services** Ten fecha 4 de marzo de 2013, esta última reparte los costes incurridos en la prestación del servicio entre las distintas receptoras del mismo. En concreto, tras determinar la base de costes a repartir, se imputan los costes con base en un sistema de claves de atribución basado en los ingresos y el número de empleados de las distintas compañías del Grupo. A estos costes se les añade un margen de beneficio del 10%. (...;)"*

Posteriormente ambos Files se centran en la descripción y análisis de los servicios, y el modo de cómputo de las bases de coste; cuestiones a las que nos hemos referido en los anteriores Fundamentos de Derecho.

Respecto del margen aplicado la explicación es, sin embargo, sumamente exigua:

En el Local File (en adelante, LF) de 2015 (pág 57) se dice:

*"El margen de beneficio aplicado por **QRG** a los costes asociados a los servicios prestados por su propio equipo asciende al 10%.*

*Respecto a lo anterior, en el Informe sobre servicios de bajo valor añadido emitido por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, concretamente en su apartado "7.7.2. Markup considerations", se apunta a la adición de un margen en este tipo de servicios que puede oscilar entre un 3% y 10% sobre los costes. En este sentido, el margen aplicado por **QRG** se encuentra dentro del rango establecido en el mencionado informe.*

Sin perjuicio de lo anterior, la presente operativa se halla indirectamente validada por el análisis de Benchmarking descrito en el apartado siguiente."

El Local File (en adelante, LF) cerrado a febrero 2017 dice exactamente lo mismo con la salvedad de que no contiene el último párrafo relativo al "Benchmarking"). Por la sencilla razón de que a continuación no contiene benchmarking alguno.

En definitiva, que la entidad considera justificado su margen del 10% solamente en atención a esa recomendación de que en estos servicios de bajo valor añadido el margen puede oscilar entre un 3% y un 10%.

Respecto a lo que se dice en el último párrafo del LF de 2015 (Sin perjuicio de lo anterior, la presente operativa se halla indirectamente validada por el análisis de Benchmarking descrito en el apartado siguiente.") manifiesta la Inspección que:

*"El mencionado Benchmarking se limita a contrastar el margen neto para el conjunto de operaciones de **QR SPAIN** con una serie de entidades identificadas como comparables. En*

ningún caso determina el margen que obtienen entidades que prestan servicios de apoyo a la gestión para contrastarlo con el 10% que aplica el grupo."

Examinado el referido LF, el benchmarking a que se hace referencia se contiene en el Apéndice 1 "BENCHMARKING SABI" (Pág. 60 y ss.).

Pues bien, analizado el mismo por este TEAC, se comparte la conclusión de la Inspección pues dicho benchmarking constituye el estudio y análisis de comparables relativo específicamente a las actividades llevadas a cabo por **QR Spain** (comercio al por mayor de ordenadores, equipos y programas informáticos; actividades de programación informática y otros servicios relacionados con las tecnologías de la información) y no a las de servicios de apoyo a la gestión que LGSL le presta. Por ello, todo está enfocado a este objetivo: la estrategia de búsqueda y elección de empresas comparables, la selección del método y la determinación del rango de mercado. Puede apreciarse como este rango (pág. 67) se centra exclusivamente en las empresas seleccionadas con arreglo a dichos parámetros. Por ello no puede considerarse en modo alguno aplicable a los servicios de apoyo a la gestión o management fees.

Así pues, queda como única justificación de la entidad esa referencia al Informe del Foro Conjunto de Precios de Transferencia.

En dicho documento publicado en 2011, "**COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO relativa el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea**", se recogen una serie de **Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido.**

Concretamente interesa destacar los apartados 63 a 65:

"63. Dado que los servicios de bajo valor añadido que se tratan en el presente documento no generan normalmente más que un modesto margen, es relativamente más importante establecer una base de costes adecuada.

64. Una vez que se determine la base de costes de un servicio concreto, lo oportuno será fijar el margen que deba, en su caso, aplicarse a esos costes. Las Directrices de la OCDE reconocen que no siempre procede aplicar un margen (OCDE 7.33 y 7.36) y van incluso más allá cuando sugieren que, aunque en principio pueda resultar oportuno un margen, es posible que los resultados de un análisis coste-beneficio decidan a una administración tributaria a ceñirse a la asignación de costes (OCDE 7.37).

65. En los casos en que resulte oportuna su aplicación, el margen será normalmente modesto: la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %, siendo el más común un margen de alrededor de un 5 %. Este dato, sin embargo, podrá variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso, resultando un margen diferente."

Como hemos señalado, la reclamante considera justificado su margen del 10 % en atención a esa mención que el apartado 65 hace a que *"la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %, siendo el más común un margen de alrededor de un 5 %."*

Manifiesta la reclamante en sus alegaciones ante este TEAC (pág. 19) :

"Con relación al margen del 10% (sobre costes en este caso) aplicado en la operativa de servicios analizada, la Inspección acepta la remisión que hace el contribuyente al rango de valores de mercado (entre el 3% y el 10%) que establece el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea en su Informe de 2010 (pág. 82 del acuerdo de liquidación impugnado), no sin antes citar adicionalmente el documento de apoyo que dicho organismo utilizó, esto es, el "BM contribution to illustrate available generic evidence relating to intragroup services profit margins". En efecto, como reconoce la propia Inspección (pág. 81 del acuerdo de liquidación impugnado), este estudio reportó como resultado un rango intercuartílico entre 10'7% y el 1 '7%. con una mediana del 4'7%; a

partir de ahí, el Informe VE de 2010 fija ya su posición oficial con relación al margen a adicionar sobre los costes incurridos en servicios de apoyo a la gestión, considerando que el mismo se situaría entre el 13% y el 10%, habitualmente alrededor del 5% (el 4'7% del estudio mencionado, redondeado)."

A continuación reprocha a la Inspección el que no aplique los epígrafes 3.60 y 3.61 de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, considerando que, por una parte, la Inspección no podía regularizar, al hallarse su margen (del 10%) dentro del rango fijado por la UE (entre el 3% y el 10%); y por otra, que tampoco podía la Inspección ajustar a la mediana por cuanto no constaba en el acuerdo de liquidación que la Inspección justificase la existencia de defectos de comparabilidad en el rango de valores propuesto.

Este TEAC no puede compartir el reproche de la entidad: Las normas generales establecidas por las Directrices en los epígrafes 3,60 a 3,62, con su remisión al 3,57, están dirigidas a orientar la selección de un punto dentro de un rango de plena competencia, en el marco de los análisis concretos de comparabilidad que las entidades han de efectuar entre la documentación de Precios de Transferencia; a ello responde el benchmarking aportado por la reclamante en los Local File que acabamos de comentar y que, como hemos advertido, se referían exclusivamente a las operaciones propias de las actividades desarrolladas por **QR Spain** pero no a los servicios de apoyo recibidos de LGSL.

Puede apreciarse que esa aplicación de los epígrafes 3.57 y 3.62, en relación con la mediana, que la reclamante pretende, ya la viene haciendo este TEAC y de hecho lo ha aplicado asimismo en el presente caso a la aquí reclamante, estimando parcialmente sus alegaciones en el FD Décimo, en relación al benchmarking elaborado por la entidad respecto a sus operaciones propias (no management fees).

Ahora bien en el caso de los servicios de bajo valor añadido al que se refiere el Informe del Foro conjunto antes citado en sus apartados 63 a 65, nos hallamos en un ámbito distinto. En estos se establece el esquema para determinar un precio de plena competencia mucho mas sencillo que el proceso de determinación de comparables, sucesivas depuraciones, y fijación de un rango de plena competencia que se articula en las Directrices.

Esbozado de forma básica este esquema mas simple propuesto por el Foro se plasma en el establecimiento de una base de costes, en su caso el criterio de reparto, y el margen aplicable. Se pretende con ello simplificar la carga administrativa tanto del administrado como del verificador, en orden a *"mantener un equilibrio entre el nivel de información requerido, el bajo riesgo que presenten los servicios contemplados y la carga potencial que exija el cumplimiento"* (apartado VI.23).

En ese Informe se contempla un panorama general y meramente orientativo dada la *"diversidad de servicios intragrupo y el diferente impacto comercial que pueden tener los servicios prestados según la actividad comercial de que se trate en cada caso"*, tal como advierte en el apartado III, 8.

Así se percibe al referirse dicho Informe a las tarifas de plena competencia (apartado VII.7), la metodología (VII.8) y el margen (VII.9). Se desprende de su lectura que, en términos generales se acepta una búsqueda mas modesta, prescindiendo de los exhaustivos análisis de métodos y comparables elegibles; sin perjuicio, naturalmente, de que esa búsqueda de información para determinar y evaluar el margen presentado, por poco exigente que sea, no deberá dejar de comprobar la conformidad con el principio de plena competencia (66.)

Por eso se destaca (63) que es relativamente mas importante establecer una base de costes adecuada; se advierte que, atendiendo a los servicios y circunstancias concurrentes en cada caso, puede suceder que, aunque en principio sea aconsejable fijar un margen, se concluya en no fijarlo (*"los resultados de un análisis coste-beneficio decidan a una administración tributaria a ceñirse a la asignación de costes"*).

Y en ese marco, es en el que el Informe aporta en el apartado 65 su orientación general pero en modo alguno taxativa o excluyente, indicando que el margen será mas bien modesto y sugiere que la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %; y también añade que el más común se hallará alrededor de un 5 %. Pero ni la franja entre el 3 y el 10 es un rango en el sentido que acabamos de señalar que recogen las Directrices de Precios de Transferencia, ni al 5 % cabe atribuirle la consideración de mediana.

Por ello no se puede compartir la tesis de la reclamante de que la franja y el margen del 5% que en ese Informe se aportan sean, respectivamente un rango y una mediana "stricto sensu", a los que aplicar las reglas previstas para estos en los apartados 3.57, 3.60 y 3.62 de las Directrices. Ni cabe, por ende, extrapolar, como la interesada pretende, que hallándose su margen del 10 % dentro de aquella horquilla orientativa (entre el 3% y el 10%), la Inspección no pueda regularizar y si aplica el 5% haya de motivar los defectos de comparabilidad en los que se apoya. Obsérvese que eso, además de todo lo dicho, carecería de sentido, toda vez que la Inspección tendría que justificar los defectos de comparabilidad de un rango y un estudio hecho por el mencionado Informe del Foro o eventual documento de trabajo que le sirviera de soporte. Lo cual además de inviable, carece de toda lógica y se apartaría del análisis del caso concreto, que es lo que en última instancia se persigue.

Y al hilo de esto, ha de mencionarse que lo que exponemos no aparece contradicho por la mención que la Inspección hace de otro documento que supuestamente sirvió de apoyo en los estudios preliminares del Foro hasta llegar a las conclusiones del Informe, y que la reclamante cita en sus alegaciones ante este TEAC en el EE del RG 7473/20.

Dice así la reclamante (página 19 del escrito):

"Con relación al margen del 10% (sobre costes en este caso) aplicado en la operativa de servicios analizada, la Inspección acepta la remisión que hace el contribuyente al rango de valores de mercado (entre el 3% y el 10%) que establece el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea en su Informe de 2010 (pág. 82 del acuerdo de liquidación impugnado), no sin antes citar adicionalmente el documento de apoyo que dicho organismo utilizó, esto es, el "BM contribution to illustrate available generic evidence relating to intragroup services profit margins". En efecto, como reconoce la propia Inspección (pág. 81 del acuerdo de liquidación impugnado), este estudio reportó como resultado un rango intercuartílico entre 10'7% y el 1 '7%. con una mediana del 4'7%; a partir de ahí, el Informe VE de 2010 fija ya su posición oficial con relación al margen a adicionar sobre los costes incurridos en servicios de apoyo a la gestión, considerando que el mismo se situaría entre el 13% y el 10%, habitualmente alrededor del 5% (el 4'7% del estudio mencionado, redondeado)."

Y acto seguido se centra en criticar a la Inspección que no aplique todo lo relativo a lo previsto respecto al uso de la mediana en las Directrices (apdos 3.57 y 3.62).

Pues bien, como decíamos, este supuesto documento de apoyo, que al parecer (este TEAC no tiene constancia de ello) según la Inspección, fue el que elaboró un estudio soporte para llegar a la horquilla del Informe en nada empuja a ese carácter orientativo para que cada verificador, en atención al conjunto probatorio que se la haya aportado, lo pondere. De modo que, si una entidad presentase en relación concreta con estos servicios de bajo valor añadido, un estudio exhaustivo de comparables, con sus procesos de depuración y su particular rango intercuartílico, y una vez revisado por la Inspección, estuviera conforme con él, en tal caso sí habría de aplicarse las reglas que ya hemos expuesto y aplicado en el FD Décimo.

Pero, no siendo ese el caso, la cuestión del margen aplicable se plantea en términos puramente probatorios. La franja indicada en el Informe e incluso el señalado como margen mas común, del 5%, constituye una recomendación, orientativa para que los contribuyentes y verificadores ponderen su fijación y apreciación siempre en el marco de los motivos y pruebas que en cada caso ha de aportar el contribuyente, de forma mas o menos modesta, pero al

menos suficientes para llevar al juzgador a la convicción de la adecuación del margen.

En el presente caso, la entidad manifiesta que el margen que le ha aplicado su suministrador vinculado ha sido del 10 % y ha de acreditar los motivos o pruebas sobre cuya base se haya fijado dicho margen. Como única justificación se limita a remitirse a la horquilla sugerida en el Informe del Foro.

Ante esa ausencia de justificación, la Inspección resalta que llama la atención que se fije el margen en el 10 %, cuando la matriz del Grupo, **FK**, fija el margen para los mismos servicios en el 5 %. Razón por la cual, considera adecuado aplicar un margen del 5%.

Añade asimismo la Inspección que "debe resaltarse el resultado obtenido por LGSL durante los ejercicios objeto de comprobación, según reflejan sus cuentas anuales, 13'82 % en 2015 y 27'53 % en 2016, muy superiores al 10% de la refacturación de todos sus costes. Teniendo en cuenta que la mitad de los costes son objeto de refacturación sin margen, estos resultados evidencian el exceso de facturación a las filiales en general que ha realizado LGSL en concepto de management fees."

Pues bien, a la vista de lo expuesto, teniendo en cuenta que la entidad no ha justificado la aplicación del margen del 10 %, no ha dado explicación ni acreditado del porqué aplicándose por **FK** para los mismos servicios un margen del 5 %, en su caso se aplica un margen del doble y teniendo en cuenta la recomendación del Informe del Foro de que el margen mas común se sitúa en el 5 %, ha de confirmarse la conclusión inspectora.

Ha de observarse que en el mismo sentido y con arreglo a estos mismos criterios se ha resuelto por este TEAC esta cuestión relativa a los "management fees", en la resolución de 19 de diciembre de 2022 (fundamentos de derecho 14 a 17) recaída en la REA (RG 7583-2020 y acumuladas) interpuesta por **QR** contra la liquidación que la Inspección efectuó en relación con el IS de 2014, en régimen de tributación individual.

Se desestima el motivo de impugnación.

DECIMOQUINTO.- Procede determinar la conformidad a Derecho, en su caso, de la regularización efectuada respecto de las retribuciones a administradores de la entidad **QR SPAIN, S.L.U.** -apartado 2.5 del antecedente de hecho Quinto, y apartado 4 del Fundamento de Derecho Tercero del **ACUERDO LIQUIDACION_1**, en adelante, "el acuerdo de liquidación"-.

En el apartado 2.5.4 del antecedente de hecho Quinto del acuerdo de liquidación se establece que *"Don **Enn**, además de secretario general del Consejo de Administración es Director General de **QR SPAIN, SL**", y que "Don **Oml** , además de ser miembro del Consejo de Administración, es Director Financiero de **QR SPAIN, SL**".*

En el apartado 4 del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación - página 155- se establece que *"la Inspección considera que la relación laboral de D. **Enny D. Oml** es de alta dirección ya que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma, desarrollando sus actividades con autonomía y plena responsabilidad, solo limitadas por los criterios e instrucciones directas del Grupo", señalándose que "de hecho así se consigna en las cuentas anuales del obligado tributario al indicar que "la alta dirección forma parte del consejo de administración"".*

Tras hacerse referencia en el acuerdo de liquidación a la "doctrina del vínculo", se establece que *"hay que afirmar que, en el caso que nos ocupa, se produce la prevalencia de la relación mercantil de D. **Enn** y de D. **Oml** con **QR SPAIN SL** como miembros del consejo de administración del obligado tributario frente a la relación laboral especial como Director General y Director Financiero", indicándose, asimismo, que "de hecho, puede decirse que actúan como*

*Consejeros ejecutivos, en la medida que intervienen en la actividad diaria de **QR Spain** desempeñando la alta dirección de la sociedad, con poderes suficientes para esta gestión diaria y debiendo autorizarlas [sic] operaciones relevantes de la Sociedad".*

Por otro lado, en el acuerdo de liquidación se establece lo siguiente:

"(...)

En el presente caso, examinado el artículo 6 los estatutos de la sociedad obrantes en el expediente, artículo que fue modificado mediante escritura de fecha 29/12/2009, en el mismo no se establece que el cargo de administrador sea remunerado. Tampoco determina el sistema de retribución. Por tanto, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (en su redacción posterior a la reforma operada por la Ley 31/2014), antes expuesto, el cargo de administrador es gratuito.

Además, debe hacerse constar que la mención de los estatutos en cuanto a la posibilidad de desempeño separado e independiente de funciones de Alta Dirección y de administrador, es claramente contraria a la Teoría del Vínculo recogida en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Aunque lo anterior es ya suficiente para concluir que el cargo es gratuito, tampoco se habría cumplido lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 249 del TRLSC que exige que cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, se firme NECESARIAMENTE un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros.

*En este caso, y aunque asumen la gestión diaria de la sociedad, no se ha aportado contrato alguno a este respecto entre la sociedad y D. **Enn** y D. **Oml**. Es más, se ha manifestado que los únicos contratos existentes son los firmados en la fecha de incorporación de D. **Enny** D. **Oml** a la empresa. En las actas del Consejo de Administración no se hace referencia a contrato alguno que regule las remuneraciones por el desempeño de funciones ejecutivas de D. **Enn** y D. **Oml**.*

*En el trámite de audiencia se ha aportado un Acta que consigna la decisión del socio único de **QR Spain** de fecha 16 de junio de 2020 que ratifica las retribuciones recibidas en calidad de Director General y Director Financiero en los ejercicios 2014, 2015 y 2016 por D. **Enny** D. **Oml**. Igualmente se manifiesta que el socio único es plenamente consciente de dichas retribuciones porque las mismas fueron aprobadas por el comité de retribuciones.*

Sin embargo, esta decisión y este conocimiento alegado son irrelevantes pues en ningún caso suplen ni las menciones estatutarias que exige la Ley para que el cargo de administrador sea retribuido ni el contrato que debió haberse firmado a la fecha de entrada en vigor de la reforma de la Ley de Sociedades de Capital con el contenido antes expuesto, contrato que además debe ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros.

En todo caso, debe hacerse constar que, a diferencia de lo expuesto en la decisión del socio único, las retribuciones son recibidas por su condición de administradores y no por ser altos directivos, pues tal y como dispone la teoría del vínculo, no puede existir una dualidad de relaciones desde el momento en que las funciones propias de la alta dirección quedan subsumidas en las de los órganos de administración de las sociedades.

4.3.4. Conclusiones.

*La remuneración que reciben D. **Enny** D. **Oml** en su condición de administradores ejecutivos es contraria a la Ley de Sociedades de Capital y, por ende, al ordenamiento jurídico. En consecuencia, no puede admitirse su deducibilidad.*

Es el imperio del respeto a la Ley (en este caso mercantil) el fundamento de la negación de la deducibilidad de los pagos efectuados a administradores no amparados por las disposiciones de los Estatutos Sociales y en ello en virtud de lo expuesto en el artículo 10.3 de la LIS de acuerdo con el cual la base imponible del impuesto se establece

tomando como punto de partida "el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el código de Comercio, en las demás leyes relativas dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.", de donde se infiere, tal y como señala la jurisprudencia referida, que la deducibilidad de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración exige el cumplimiento la normativa mercantil, circunstancia que no se da en el caso de las retribuciones satisfechas por **QR SPAIN SL** a D. **Enn** y D. **Oml** al contravenir abiertamente lo dispuesto en la Ley de las Sociedades de Capital.

Es más, el artículo 15 de la Ley 27/2014 dispone expresamente que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, y en el presente caso, las retribuciones satisfechas por **QR SPAIN SL** a D. **Enny** a D. **Oml** tienen tal carácter al contravenir abiertamente lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital.

Por último debe señalarse que la conclusión aquí alcanzada, no deducibilidad de las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección por ser contrarias a la normativa mercantil, incluso cuando estas se satisfagan con posterioridad a 01/01/2015, ha sido confirmada por el TEAC en su Resolución 00/03156/2019/00/00 de fecha 17/07/2020 en la que se fija el siguiente criterio:

"Si bien según el artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014) no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida hoy expresamente por la Ley 27/2014 en la letra f) de su art. 15. De forma que no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2108 (rec. casación número 3574/2017) concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución".

4.3.6. Regularización

En consideración de los Hechos descritos, Fundamentos de Derecho y jurisprudencia expuesta, la Inspección efectúa la siguiente regularización tributaria del sujeto pasivo respecto del Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2015 y 2016, como consecuencia de la no deducibilidad de los importes satisfechos como retribuciones a los administradores de la entidad.

La Base Imponible se debe incrementar en los siguientes importes:

	2015	2016
Enn	422.080,76	390.123,79
Oml	158.493,33	163.630,48
	580.574,09	553.754,27

"

Por la reclamante se alega que se opone a la *"interpretación excesivamente amplia de la expresión "acto contrario al ordenamiento jurídico"*, considerando que ha sido corregida por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 8 de febrero de 2021, recurso nº .../2019 *"en relación con la deducibilidad, como gastos financieros, de los intereses de demora y suspensivos en el ámbito tributario"*.

Por la reclamante se considera que cumpliéndose los principios de inscripción contable y de correcta imputación temporal *"resulta evidente la deducibilidad de estos gastos, correlacionados directamente con la obtención de ingresos por parte de la empresa, y que por mandato expreso y específico del art.15.e) de la Ley 27/2014 no pueden considerarse liberalidades"*.

Asimismo, por la reclamante se alega que *"los estatutos sociales (art.6) prevén hasta en dos ocasiones que las funciones realizadas por los administradores, tanto en su condición propiamente de consejeros, como por otras funciones además de las propias de consejero, pueden ser remuneradas (lo que sesgadamente la Inspección ignora)"*.

Por otro lado, se hace referencia a notas de las memorias de las cuentas anuales de 2016 y 2017, así como a actas de consignación de decisiones del socio único de la entidad, indicándose que *"el conocimiento, aquiescencia y aprobación expresa de las retribuciones satisfechas a estos dos Consejeros, previstas expresamente en los estatutos, por parte de los socios (el socio único en este caso) es clara y manifiesta, por lo que en ningún caso puede hablarse de liberalidad por parte de la sociedad pagadora, ni de acto ilícito alguno"*.

Asimismo, se hace referencia a la aportación en trámite de audiencia previo a acta de disconformidad, entre otros extremos, de acta de consignación de decisiones del socio único, de fecha 16 de julio de 2020, *"en la que el socio único QR Tse ratifica en su aprobación de las retribuciones percibidas por Enn y Oml, durante los tres ejercicios abiertos a inspección (2014 a 2016)"*, alegándose que *"tampoco cabe negar la deducibilidad de estas retribuciones por considerarlas "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico"*, considerándose por la reclamante que *"la norma contenida en el art.15.f) LIS debe interpretarse en el sentido de que rechaza la deducibilidad de gastos consecuencia de actuaciones ilícitas, prohibidas o contrarias al Derecho, pero no cualquier defecto formal en la mención estatutaria de las retribuciones o en el cumplimiento de cualquier otra formalidad exigible en el ámbito mercantil; pues dichos defectos formales podrían en su caso denotar falta de diligencia por parte de la entidad, pero esa conducta no puede considerarse automáticamente expresiva de un "animus donandi" por parte de la entidad que permita calificar la retribución como liberalidad, ni tampoco una infracción del ordenamiento jurídico que convierta el acto en ilícito"*, y sosteniéndose *"la prevalencia del art.15.e) sobre el 15.f) del a Ley 27/2014 en este caso concreto, por aplicación del principio de especialidad normativa"*.

DECIMOSEXTO.- Sostiene la reclamante, citando lo dispuesto en el artículo 6 de los estatutos sociales de la entidad *"que el cargo y condición de miembro del Consejo puede estar retribuido"*, y que *"las personas que sean miembros del Consejo de Administración podrán tener en la sociedad otras funciones además de las propias de Consejero, y en este caso podrán percibir la remuneración que les corresponda por el ejercicio de estas otras funciones"*.

En los antecedentes de hecho del acuerdo de liquidación, se indica que *"en el artículo 6º de los Estatutos Sociales se establece expresamente que "El cargo del administrador no está retribuido"*. En efecto, dicha previsión se contiene en el párrafo tercero del artículo 6 de los estatutos sociales de la entidad recogidos en escritura de constitución de la misma, de fecha 13 de diciembre de 2000.

Por otro lado, en el acuerdo de liquidación se hace referencia a modificación de dicho artículo por decisión del socio único de fecha 17 de julio de 2001, que está

recogida en escritura de fecha ...2001, otorgada ante el Notario D. ..., protocolo nº ..., obrante en el expediente.

En la mencionada escritura se recoge certificación de las decisiones adoptadas por el socio único en fecha 17 de julio de 2001, en cuyo apartado Cuarto, "Modificación de órgano de Administración y modificación de estatutos", se dispone lo siguiente:

"Se acuerda modificar el modo de administración de la sociedad, que hasta ahora estaba constituido por un administrador único, quedando a partir de ahora confiado a un Consejo de Administración.

En consecuencia, se acuerda modificar el artículo 6 de los Estatutos Sociales que tendrá en adelante la siguiente redacción:

"ARTICULO 6º.- ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN. La Sociedad será regida y administrada, a la elección de la Junta General de socios, por:

a) Un Administrador Único.

b) Administradores solidarios en número de dos como mínimo y cuatro como máximo.

c) Dos Administradores mancomunados.

d) Un Consejo de Administración integrado por un mínimo de tres y un máximo de doce miembros.

La Junta podrá optar alternativamente por cualquiera de los modos de organizar la administración de la Sociedad mencionados anteriormente, sin necesidad de modificación estatutaria.

Los administradores ejercerán su cargo por un periodo indefinido.

(...)"

Debe destacarse que en la nueva redacción dada mediante la modificación de los estatutos que fue establecida por decisión del socio único de fecha 17 de julio de 2001 ya no se contiene la expresión de que *"El cargo de administrador no está retribuido"*, que se recogía en la redacción original del artículo 6 de los estatutos sociales.

Por tanto, dicha nueva redacción adoptada en 2001 no establece expresamente que el cargo de administrador no sea gratuito, o dicho de otro modo, tampoco prevé que sea retribuido, ni el sistema de retribución que en su caso deba aplicarse, requisitos que, *ratione temporis*, ya obraban en el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

En el acuerdo de liquidación se hace referencia, asimismo, a la modificación de dicho artículo 6 de los estatutos sociales mediante acta de decisiones del socio único, de fecha 15 de diciembre de 2009, recogida en escritura pública de fecha ... 2009.

En dicha escritura se recoge certificación del "Secretario del Consejo de Administración de la Sociedad ..., S.L., Sociedad Unipersonal" -denominación social previa a la modificación por **QR SPAIN, S.L.U.** en 2013- en la que se dispone:

"Primera: Modificación del artículo 6º de los Estatutos Sociales de la Sociedad.

Aprobar la modificación del artículo 6º de los Estatutos Sociales de la Sociedad, con el fin de: (i) incluir la posibilidad de que los miembros del Consejo de Administración de la Sociedad puedan asistir a las reuniones del referido órgano social a través de videoconferencia, conexión telefónica múltiple o sistema análogo equivalente, y (ii) prever expresamente la compatibilidad del ejercicio del cargo de Consejero con el desempeño de

otras funciones (incluida la laboral) al servicio de la Sociedad, así como la circunstancia de que el Vicesecretario del Consejo, en caso de existir, pueda ser no Consejero.

Como consecuencia de lo anterior, modificar el artículo 6º de los Estatutos Sociales de la Sociedad, que en lo sucesivo tendrá el siguiente tenor literal:

"ARTÍCULO 6º.- ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN. *La Sociedad será regida y administrada, a la elección de la Junta General de Socios, por:*

(...)

Las personas que sean miembros del Consejo de Administración podrán tener en la Sociedad otras funciones además de las propias de Consejero, pudiendo en este caso percibir la remuneración que les corresponda por el ejercicio de estas otras funciones, la cual será independiente de la retribución que en su caso tuvieran derecho a percibir por su condición de Consejero.

(...)

En el caso de que el cargo de Director General recaiga en un miembro del Consejo de Administración, se mantendrá la independencia de ambos cargos. A tenor de lo previsto en el presente artículo, la remuneración a percibir por el cargo laboral de Director General como contraprestación al ejercicio de las funciones inherentes a dicho puesto será distinta e independiente de la que pudiera percibir por su condición de miembro del Consejo."

Por este Tribunal se advierte que, al igual que señalábamos respecto a la anterior modificación, dicha redacción dada al artículo 6 de los Estatutos sociales, si bien no conserva la previsión establecida en los Estatutos originales de que "el cargo de administrador no será retribuido", no establece expresamente que dicho cargo no sea gratuito, o el sistema de retribución que en su caso deba aplicarse, requisitos que, *ratione temporis*, ya obraban en el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

De este modo, las referencias recogidas en el artículo 6 de los Estatutos sociales a *"la retribución que en su caso tuvieran derecho a percibir por su condición de Consejero"*, o a la remuneración *"que pudiera percibir por su condición de miembro del Consejo"*, constituyen previsiones redactadas en términos condicionales que carecen de la premisa consistente en si el cargo era o no retribuido, o en qué se fundamenta el *"derecho a percibir"* una remuneración por la condición de Consejero, extremos sobre el que el artículo 6 de los Estatutos Sociales modificados en 2009 guarda silencio, no indicando expresamente que dicho cargo no fuese gratuito, ni el sistema de retribución que debiera aplicarse.

A mayor abundamiento, resulta llamativo que en la explicación de las modificaciones del artículo 6 que contiene la certificación obrante en la escritura de 2001 se aluda a la modificación del *"modo de administración de la sociedad"*, que quedaba confiado a un Consejo de Administración, sin mencionarse la eliminación de la expresión relativa a la gratuidad recogida en los estatutos originales.

Y llama también la atención que, en la explicación de las modificaciones del artículo 6 que contiene la certificación obrante en la escritura de 2009, se mencione como modificaciones, las relativas, entre otros extremos, a que se incluye la posibilidad de que los miembros del Consejo de Administración puedan asistir a las reuniones por videoconferencia, o a prever la compatibilidad con el desempeño de otras funciones, sin que se aluda a una hipotética regulación de la remuneración de los consejeros.

De este modo, si bien la nueva redacción del artículo 6 de los Estatutos sociales no contiene la previsión de que el cargo de administrador *"no será retribuido"*, como establecía la redacción original de los estatutos, tampoco contiene dicha nueva redacción regulación alguna sobre el sistema de retribución de los administradores, requisito que ya se exigía en el año 2009 en el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

DECIMOSEPTIMO.- En relación con la deducibilidad, en su caso, de las remuneraciones pagadas por una sociedad a sus administradores, procede hacer referencia a lo dispuesto en la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 17 de julio de 2020 (R.G.: 00/3156/2019), en cuyos Fundamentos de Derecho Quinto, Sexto, y Séptimo se establece lo siguiente:

"QUINTO.- La deducibilidad en el I. s/ Soc. hasta el 31/12/2014 de lo pagado por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma.

Aquí vamos a analizar esa problemática en abstracto con las normativas mercantil y tributaria anteriores a la modificación de las mismas de 2014, normativas anteriores con efectos hasta el 31/12/2014.

Aunque este tema se desarrollará luego con un mayor pormenor, baste de momento con recordar aquí que la administración de toda sociedad tiene que confiarse a alguien: bien a un administrador único, o bien a varios administradores, los que podrán actuar de forma solidaria o de forma conjunta o formando un consejo de administración, lo que así deberá recogerse en sus estatutos sociales, los que, además, deberán recoger si tal (es) cargo (s) de administrador (es) es (son) gratuitos (s) o retribuido (s) y, de serlo, determinando el sistema de retribución de los mismos.

Aquí, de entrada, vamos a dar por supuesto que estamos ante sociedades cuyos estatutos sociales establecen que tales cargos de administradores o consejeros son "gratuitos", que es -que son "gratuitos"- lo que las normas mercantiles atinentes a la materia presumen si los estatutos nada dicen específicamente en contra al respecto.

El de la no deducibilidad en el I. s/ Soc. de lo pagado por una sociedad a sus administradores por las funciones de gerencia o dirección, cuando sus estatutos sociales establecen que tales cargos serán "gratuitos", es un tema bien conocido para este Tribunal, que se ha pronunciado bastantes veces sobre el mismo vigentes las Leyes del Impuesto: 61/1978, 43/1995 y el T.R. del R.D. Leg. 4/2004, con un criterio sostenido en el tiempo, que expresamos, por ejemplo, en una resolución de 06/02/2014 (R.G. 6/2014) con la que resolvimos un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos y en la que dejamos dicho que:

< En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo. >

Aunque resulte evidente, no está de más dejar claro desde un principio, que ese efecto se produce por lo que se refiere a lo pagado a esos administradores o consejeros por funciones de dirección o gerencia, porque si esos administradores reciben retribuciones porque prestan a la sociedad servicios como trabajadores con funciones ordinarias o como profesionales, las cantidades que retribuyan tales servicios sí que serán deducibles en el I. s/ Soc.; son éstos casos como el de un administrador de una sociedad que es abogado y lleva un pleito a favor de la misma, en cuyo caso los honorarios por ese pleito serán deducibles del I. s/ Soc., como lo sería el sueldo de un administrador que fuera, además, conserje en una dependencia de esa sociedad, que es un ejemplo extremo pero muy ilustrativo.

El problema surge cuando por lo que se retribuye a esos administradores o consejeros es por funciones o actividades de dirección o gerencia de la sociedad, o por otras asimilables a éstas; funciones que pueden haberse plasmado en unos contratos laborales que regulen la prestación de tales funciones; con lo que las personas concernidas tendrán un doble vínculo con la sociedad: uno laboral para prestar esas funciones de dirección, gerencia o asimilables y otro mercantil en cuanto que administradores o consejeros.

Para estos supuestos, las Salas de lo Social y de lo Civil del T.S. (véanse pr. ej. la sentencia de la STS Sala Cuarta de 26/12/2007, Rec. de casación 1652/2006, y la de la Sala Primera de 18/06/2013, Rec. de casación 365/2011) crearon la llamada "teoría del vínculo", a la que la Sala de lo Civil del T.S. denomina del "tratamiento unitario", teoría según la que, esas actividades u funciones de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad. Teoría del vínculo que siempre ha dejado fuera también los servicios que los administradores mercantiles puedan prestarle a una sociedad como trabajadores de la misma con funciones ordinarias o en el marco de una actividad profesional.

En los términos dichos, la teoría del vínculo supone que las actividades de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad.

Pues disponiendo, como dispone, el art. 209 "Competencia del órgano de administración", primero de los del Capítulo I "Disposiciones generales" del Título VI "La administración de la sociedad" del del T.R. de la Ley de Sociedades de Capital (aprobado por el R.D. Leg. 1/2010 y en adelante el T.R. de la LSC) que:

"Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley."

Resulta evidente que es competencia de los administradores mercantiles de una sociedad, organizados bajo las diversas fórmulas que el art. 210 de ese T.R. contempla, la gestión de la misma de manera omnicomprendiva, pues la gestión de la sociedad le está encomendada a ellos, a los administradores, sin restricción alguna.

Efecto absorción de esa teoría de vínculo que podría excepcionarse, porque debe negarse todo automatismo, que ni el T.S. ha llegado a contemplar en ninguna de sus sentencias atinentes a la materia, en cuyo caso la carga de la prueba de la existencia de tal excepción recaerá -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003- sobre quien la invoque y pretenda acreditarla.

*Y lo que la Sala de lo Civil del T.S. dijo en su sentencia de **17/04/2015** (Rec. de casación 2181/2013) incide plenamente en lo que este Tribunal acaba de exponer:*

< Consecuencia de esta doctrina es que para entender justificada y legítima la percepción por el administrador social de una retribución abonada por la sociedad pese a que el cargo sea gratuito según los estatutos, ha de resultar probada la concurrencia de lo que la citada sentencia 893/2012 (sic), de 19 de diciembre de 2011 , denomina «elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa», que ha de ser preciso y cierto, sin que sirvan a tales efectos situaciones ambiguas de realización por el administrador de actividades no suficientemente precisadas que se sitúen en el ámbito de las actuaciones de gestión, administración y representación de la sociedad, porque es incompatible con el citado régimen de transparencia y claridad que exige la normativa societaria.

Como recordábamos en las sentencias núm. 412/2013, de 18 de junio , y 411/2013, de 25 de junio, en el caso de que se haya concertado un contrato de alta dirección entre la sociedad y el miembro del órgano de administración, la apreciación de este elemento objetivo de distinción tropieza con la dificultad añadida de que « las funciones de los administradores prácticamente son omnicomprendivas -el artículo 79 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 se refería al desempeño del cargo con la diligencia "de un ordenado comerciante y de un representante leal", el 127 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas a la "de un ordenado empresario y de un representante leal", el 225 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital se refiere a la "de un ordenado empresario" y el 226 del mismo texto dispone que "[l]os administradores desempeñaran su cargo como un representante leal en defensa del interés social, entendido como interés de la sociedad, y cumplirán los deberes impuestos por las leyes y los estatutos"-, o, dicho de otra forma, la norma no discrimina entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión "societarias", por un lado, y las de ejecución y gestión "empresariales" -en este sentido la sentencia 450/2007, 27 de abril , afirma que constituye un claro error "concebir al "mero consejero" como una figura puramente decorativa o simbólica, carente de actividad significativa alguna y por ello no merecedor de retribución, de tal modo que en cuanto un administrador ejerciera cualquier actividad real para la sociedad estaría desempeñando un trabajo por cuenta ajena merecedor de retribución distinta de la prevista en los estatutos para los administradores y añadida a la misma"- » (sentencia de esta Sala núm. 893/2012, de 19 de diciembre de 2011). >

Y que **la Sala de lo Civil del T.S.** ha vuelto a repetir en otra sentencia posterior de **26/02/2018**, que por otras cuestiones luego será objeto de un largo comentario.

< 4.-Como consecuencia de la doctrina expuesta, este tribunal consideró que para entender justificada y legítima la percepción por el administrador social, por lo general mediante la suscripción de un contrato con la sociedad, de una retribución abonada por la sociedad pese a que el cargo fuera gratuito según los estatutos, o no ajustada al sistema previsto en ellos, había de resultar probada la concurrencia del «elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa», esto es, por el cargo orgánico de administrador y por el título contractual.

La jurisprudencia consideró que la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no discriminaba entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales», razón por la cual no se admitía que mediante la celebración de un contrato se remuneraran las funciones ejecutivas del administrador, o de algunos miembros del órgano de administración, cuando carecieran de apoyo en el régimen legal previsto por la normativa societaria, que concedía un papel primordial a los estatutos sociales y a los acuerdos de la junta general. >

Sentado lo anterior, la normativa mercantil relativa a las retribuciones de los administradores era tajante:

El art. 130 del T.R. de la Ley de Sociedades Anónimas (R.D. Leg. 1564/1989, de 22 de diciembre):

"La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, ... "

El art. 66 de la La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada:

"1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución. 2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, ..."

Y el art. 217 del T.R. de la LSC en su redacción original:

"1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos."

Con lo que, si una sociedad, cuyos estatutos recogieran que sus administradores eran cargos gratuitos, le pagaba a unos directivos con funciones de dirección o gerencia, que fueran además administradores o consejeros, como la relación que predominaba y absorbía a la otra era la mercantil, esa sociedad habría pagado a esos directivos contraviniendo lo dispuesto en la específica normativa mercantil atinente a la materia, y ello naturalmente salvo que entrara en juego esa excepción antes largamente expuesta.

Con la inmediata consecuencia fiscal de que tales pagos no serían deducibles en el I.s/ Soc.

No deducibilidad que la Administración comenzó amparando en que tales pagos tendrían la consideración de "liberalidades" atendiendo a lo dispuesto en el art. 14.1.e) del T.R. (R.D. Leg. 4/2004) "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades", pues tales pagos a esos consejeros serán unas liberalidades, no porque hubiera un específico "animus donandi", sino porque se habrían estado haciendo unos pagos que no eran debidos, porque no eran exigibles, al impedirlo lo recogido al respecto en los estatutos sociales.

Y más tarde, con un criterio ciertamente más sólido, porque serían unos pagos hechos en contravención del ordenamiento mercantil, con asiento en lo dispuesto en el art. 10.3 de ese T.R., según el cual: "3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas", precepto atendiendo al cual no son deducibles los pagos hechos en contravención del ordenamiento jurídico.

No deducibilidad de los gastos efectuados en contravención del ordenamiento jurídico, que es un criterio que el T.S. viene avalando de manera diáfana, por ejemplo en su sentencia de 11/02/2010 (Rec. de casación núm. 9779/2004):

< La sentencia de instancia, no introduce nada novedoso, se limita a aclarar que obviamente los gastos ilícitos no pueden ser deducidos por su inidoneidad, >

Con lo que, para ser fiscalmente deducibles, los gastos contables no deben ser gastos contrarios al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen "gratuitos" estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil.

Y ello aunque pretendiera objetarse que, sea cual sea el sistema de retribución, las retribuciones de los administradores o consejeros serán un gasto contable, como así lo recogió el BOICAC en la consulta nº. 1-21/1995:

< la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de una sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa. >

Pues, para ser fiscalmente deducibles, los gastos contables deben ser gastos lícitos.

Criterio, el expuesto, que este Tribunal Central ya había sostenido antes de esa resolución de 06/02/2014 (R.G. 6/2014) en otras muchas, como, por ejemplo, en

la resolución de 16/06/2010 (R.G. 4323/08), y que hemos seguido sosteniendo después, en otras muchas también, como en la de 05/04/2018 (R.G. 9996/2015).

Y criterio basado en una reiterada **jurisprudencia del T.S. en tal sentido, de la Sala Tercera -de lo contencioso-administrativo- del T.S.**, recogida en toda una serie de sentencias como las que este Tribunal ha citado en todas esas resoluciones que hemos referido; sentencias como las de 30/10/2013 (Rec. de casación núm. 131/2012), de 02/01/2014 (Rec. De casación para la Unificación de la Doctrina núm 4269/2012), de 05/02/2015 (Rec. De casación núm. 2448/13) que confirmó la resolución de este Tribunal Central de 16/06/2010 (R.G. 4323/08) antes citada, y de 28/10/2015 (Rec. de casación núm. 2547/2013), de la que -de la última- transcribimos lo siguiente:

< La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes.

Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil." >

Con lo que, **para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, tal posibilidad de abonar tales retribuciones debería constar expresamente en los estatutos de esa sociedad**, en los que -ex. art. 217 del T.R. LSC en su redacción original- debía estar establecido el correspondiente sistema de retribución, **debiéndose además cumplir todo lo que normativa mercantil disponía en relación a tales retribuciones.**

Por tanto, vigentes el T.R. de la Ley del I. s/ Soc. (R.D. Leg. 4/2004) y la redacción original del T.R. de la LSC, esos eran los criterios y la doctrina a seguir, **criterios y doctrina que no deben ser modificados cuando se trate de aplicar esas normas.**

SEXTO.- La deducibilidad en el I. s/ Soc. desde el 01/01/2015 de lo pagado por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma.

Las normas tributarias y mercantiles que hemos manejado en el Fundamento de Derecho anterior han cambiado.

El primer cambio se produjo **en el ámbito tributario**, porque el T.R. de la Ley del I. s/ Soc. (R.D. Leg. 4/2004) fue derogado y sustituido por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente, que trajo una importante novedad atinente a la materia que nos ocupa, y es que el art. 15, que lleva el mismo título que el 14 del derogado T.R., "Gastos no deducibles", en su letra e) dispone que:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período

impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad."

Como vemos, la novedad de la nueva regulación tributaria de la materia reside en el último párrafo de ese art. 15.e).

El art. 15 delimita una serie de gastos que se consideran no deducibles. Entre los que se incluyen, en la letra e), unos tradicionalmente incluidos en esta categoría en las sucesivas redacciones de la normativa reguladora de este impuesto: "los donativos y liberalidades".

Pues bien, en el último párrafo de esta letra e), cuya novedosa inclusión destacamos en la nueva ley, advierte que tampoco se entenderán comprendidos entre las liberalidades, -"en esta letra e)" - las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores "por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad".

Según su construcción sintáctica, sobre todo por la ubicación de la coma [,] que incorpora, el párrafo excluye que sean liberalidades lo pagado a los administradores en dos supuestos: (I) por el desempeño de funciones de alta dirección, y (II) por el desempeño de otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad; con lo que, el que sean "derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad", este Tribunal entiende que sólo se predica para el desempeño de otras funciones, y no para el desempeño de funciones de alta dirección; pues, para que hubiese sido al contrario, esa coma [,] debería haber estado precediendo el término "derivadas", con lo que el significado evidentemente habría sido otro: por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones, derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

El segundo de los supuestos dichos, la exclusión como liberalidad de lo pagado a los administradores por el desempeño de otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, no fue una novedad en sentido estricto, pues, como antes se ha dicho, de siempre se había venido admitiendo la deducibilidad fiscal de lo que una sociedad pudiera pagarle a uno de sus administradores o consejeros si el mismo le prestaba unos servicios como trabajador con funciones ordinarias, y el exagerado pero ilustrativo ejemplo que hemos puesto antes, es una buena muestra de ello: el sueldo que una sociedad le paga a unos de sus consejeros que fuera, además, conserje en una dependencia de esa sociedad; y lo mismo cabe decir si se lo pagaba como consecuencia de la prestación de unos servicios profesionales, como el caso del abogado que también hemos puesto como ejemplo antes.

Con lo que, la inclusión auténticamente novedosa del precepto es la que excluye de que puedan considerarse liberalidades las retribuciones que nos ocupan.

Mención con la que pudiera pensarse que la norma atribuye a las mismas el carácter de deducibles en todo caso y sin ninguna otra consideración.

Sin embargo, no es ésa la conclusión que alcanza este Tribunal Central, porque el precepto sólo dice lo que dice: que no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, y, con ello, que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e). Pero ello, necesariamente ha de integrarse con que la normativa fiscal jamás ha permitido la deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto; algo que, además, la propia Ley 27/2014 ha venido a recoger así expresamente, y precisamente en el párrafo siguiente del que nos viene ocupando, pues según la letra f) de su art. 15:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico."

Por ello, la única interpretación integradora de lo dispuesto al respecto en el art. 15.e) de la Ley del Impuesto y en la normativa mercantil es que esa deducibilidad fiscal puede darse cuando entre en juego esa excepción que antes hemos dicho: que haya una (s) persona (s) que desarrolle (n) unas y otras funciones separadamente, de modo que sea -en palabras de la STS de 17/04/2015- <preciso y cierto, sin que sirvan a tales efectos situaciones ambiguas de realización por el administrador de actividades no suficientemente precisadas que se sitúen en el ámbito de las actuaciones de gestión, administración y representación de la sociedad, porque es incompatible con el citado régimen de transparencia y claridad que exige la normativa societaria>.

Y hasta aquí, de momento, el cambio de la norma fiscal.

A los seis días de que la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades hubiera derogado y sustituido al T.R. del R.D. Leg. 4/2004, se produjo **la modificación en la norma mercantil**, cuando la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, dio una nueva redacción a los preceptos del T.R. de la Ley de Sociedades de Capital (R.D. Leg. 1/2010) que regulan la retribución de los administradores.

Modificación mercantil cuyo alcance ha sido analizado por el T.S. en su sentencia de 26/02/2018 (Rec. de casación 3574/2017) de la Sala de lo Civil, en la que el T.S. ha ido más allá de resolver un caso concreto, pues ha entrado a analizar exhaustivamente las consecuencias de esa reforma legislativa. Y aunque se trata de una única sentencia, con lo que en puridad no puede hablarse de "jurisprudencia" en el sentido que lo exige el art. 1.6 del Código civil ("la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo ..."); no obstante, el análisis que el T.S. hace en esas sentencias al interpretar las instituciones mercantiles concernidas es claro, extenso y rotundo.

Pues bien, tras el análisis que del T.S. hace en esa sentencia, la conclusión a la que hay que llegar es que, a los efectos que nos ocupan, esa modificación de la legislación mercantil no invalida ninguna de las conclusiones a las que hemos llegado en el Fundamento de Derecho anterior. Repárese.

Tras su modificación por la Ley 31/2014, el art. 217 "Remuneración de los administradores" pasó a disponer que:

"1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

a) ... "

El apartado 1 de ese art. 217, que es el verdaderamente relevante para todo lo que ahí hemos razonado, continuó diciendo exactamente lo mismo que decía antes de esa modificación, que de ese precepto sólo afectó a sus otros apartados.

Pero la Ley 31/2014 trajo otra modificación con un evidente recorrido para el tema que nos ocupa, nos referimos a la que le dio al art. 249 "Delegación de facultades del consejo de administración", que pasó a disponer:

"1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general."

Modificación de ese art. 249, tras la que no pocos operadores jurídicos, como ciertos Tribunales de justicia (las Audiencias Provinciales de Barcelona y de Palma de Mallorca) y la Dirección General de los Registros y el Notariado (Resoluciones de 30/07/2015, 05/771/2015, 10/05/2016 y 17/06/2016), entendieron que, sin perjuicio de que sus estatutos establecieran que los cargos de sus consejeros fueran gratuitos, las sociedades podrían retribuir a sus Consejeros Delegados y a aquellos Consejeros a los que se les hubieran atribuido funciones ejecutivas (en adelante "Consejeros ejecutivos") al amparo de lo específicamente dispuesto en ese art. 249, pues el mismo regularía de manera autónoma la retribución de los mismos.

Y ello tenía una evidente trascendencia para el tema que nos ocupa, pues, a pesar de que los estatutos sociales de una sociedad recogieran que las cargos de sus administradores o consejeros fuesen gratuitos, que es premisa que venimos trayendo a lo largo de esta resolución, las retribuciones de su (s) Consejero (s) Delegado (s) y Consejero (s) ejecutivo (s), efectuadas al amparo de lo dispuesto en ese art. 249 cumplirían con la legalidad mercantil, y, con ello, quedarían fuera del criterio y doctrina que antes se ha expuesto, con lo que podría aducirse que serían fiscalmente deducibles en el I. s/ Soc.

Y no sólo eso, es que, de ser así, esa previsión daría una razón de ser y una nueva vida a esa previsión del art. 15.e) de la Ley 27/2014 según la que son fiscalmente deducibles las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores "por el desempeño de funciones de alta dirección"; puesto que podría entenderse que los administradores que desempeñan funciones de alta dirección son los Consejeros Delegados y los Consejeros ejecutivos, cuyas retribuciones vendrían respaldadas mercantilmente por lo dispuesto en el art. 249 del T.R. de la LSC, y fiscalmente por lo dispuesto en ese inciso del art. 15.3 de la Ley 27/2014. Una hábil construcción que avalaría una deducción fiscal autónoma de las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos que cumpliesen los requisitos que contempla el art. 249 del TR de la LSC.

Pero esa interpretación mercantil, ha sido rotundamente desechada por el T.S. en la referida sentencia de 26/02/2018, en la que la Sala de lo Civil no comparte esa interpretación de que las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos esté regulada autónomamente en el art. 249 del T.R. de la LSC.

Extractando algunos párrafos de los apartados del FD Sexto, el T.S. dice que (el resaltado y el subrayado son de este Tribunal Central):

< 12.-Tampoco parece razonable que, siendo la remuneración de los consejeros delegados o ejecutivos la más importante entre los distintos consejeros, no solo escapen a la exigencia de previsión estatutaria y a cualquier intervención de la junta general en la fijación de su cuantía máxima, sino que, además, los criterios establecidos en el art. 217.4 TRLSC no le sean aplicables.

La mayoría de estos criterios solo cobran verdadera trascendencia práctica si se aplican a las remuneraciones de los consejeros delegados o ejecutivos.

(...)

21.- Por tanto, en las sociedades no cotizadas, la relación entre el art. 217 TRLSC (y su desarrollo por los arts. 218 y 219) y el art. 249 TRLSC no es de alternatividad, como sostiene la sentencia recurrida y la DGRN, en el sentido de que la retribución de los administradores que no sean consejeros delegados o ejecutivos se rige por el primer grupo de preceptos, y la de los consejeros delegados o ejecutivos se rige exclusivamente por el art. 249 TRLSC, de modo que a estos últimos no les afecta la reserva estatutaria del art. 217, la intervención de la junta de los arts. 217.3, 218 y 219, los criterios generales de determinación de la remuneración del art. 217.4 y los requisitos específicos para el caso de participación en beneficios o remuneración vinculada a acciones de los arts. 218 y 219.

La relación entre unos y otros preceptos (217 a 219, de una parte, y 249 TRLSC, de otra) es de carácter cumulativo, como sostiene el recurrente. El régimen general se contiene en los arts. 217 a 219 TRLSC, preceptos que son aplicables a todos los administradores, incluidos los consejeros delegados o ejecutivos. De hecho, algunas de sus previsiones (retribuciones previstas en los apartados «c» a «g» del art. 217.2 y el desarrollo que de algunas de ellas se contienen en los arts. 218 y 219) son aplicables de forma típica a los consejeros delegados o ejecutivos.

El art. 249 TRLSC contiene las especialidades aplicables específicamente a los consejeros delegados o ejecutivos, que deberán firmar un contrato con la sociedad, que sea aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de dos terceras partes de sus miembros y con la abstención del consejero afectado tanto en la deliberación como en la votación, pero cuyo contenido ha de ajustarse al «marco estatutario» y al importe máximo anual de las retribuciones de los administradores, en el desempeño de su cargo, fijado por acuerdo de la junta general, en cuyo ámbito ejercita el consejo de administración su competencia para decidir la distribución de las remuneraciones correspondientes a los administradores. Asimismo, esta retribución del consejero delegado o ejecutivo recogida en el contrato debe ajustarse a los criterios generales establecidos en el art. 217.4 TRLSC y cumplir los requisitos específicos previstos en los arts. 218 y 219 TRLSC cuando se establezcan como conceptos retributivos los previstos en tales preceptos legales. >

En esta sentencia, el Tribunal Supremo desarrolla extensamente (puntos 4, 5 y 6 del FD Sexto) lo que debe entenderse por la expresión "administradores en su condición de tales", a cuyo claro y público tenor nos remitimos.

En resumen, la expresión "administradores en su condición de tales" que recoge el art. 217.2 apartado engloba **todas** las funciones de los administradores (incluidas las ejecutivas) y no sólo las que son indelegables; con lo que en las sociedades no cotizadas, **la relación entre los artículos 217 y 249 T.R. de la LSC no es de carácter alternativo, sino acumulativo**, por lo que la retribución de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos está sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la junta.

Y con ello el T.S. anuló esa posibilidad de que fuesen mercantilmente válidas las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos aunque la previsión estatutaria fuese la de que los cargos de los

administradores serían gratuitos, con lo que, en consecuencia, resultó vedada esa deducibilidad fiscal autónoma de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos de la que antes hemos hablado.

Con lo que, si los estatutos recogen que los cargos de los administradores son "gratuitos", que es la premisa que venimos trayendo a lo largo de esta resolución, las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos tampoco serán fiscalmente deducibles.

Siguiendo el razonamiento, aun tratándose de sociedades en que sus Estatutos recogen que los cargos de los administradores serán gratuitos, en el ámbito tributario se sigue insistiendo en no pocas ocasiones en la deducibilidad fiscal de lo pagado a los Consejeros Delegados y a los Consejeros ejecutivos, con el argumento de que esa deducibilidad fiscal basta con que esté amparada por los contratos que preceptivamente los mismos tienen que tener firmados con la sociedad (apartados 3 y 4 de ese art. 249 del T.R. de la LSA).

Pero no es así.

El que los contratos con los Consejeros Delegados y con los Consejeros ejecutivos también deben respetar las previsiones estatutarias, también lo ha dejado meridianamente claro el T.S. en esa sentencia de 26/02/2018 (aunque el resaltado y el subrayado son de este Tribunal Central):

<<<<< El art. 249 TRLSC contiene las especialidades aplicables específicamente a los consejeros delegados o ejecutivos, que deberán firmar un contrato con la sociedad, que sea aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de dos terceras partes de sus miembros y con la abstención del consejero afectado tanto en la deliberación como en la votación, pero cuyo contenido ha de ajustarse al «marco estatutario» y al importe máximo anual de las retribuciones de los administradores, en el desempeño de su cargo, fijado por acuerdo de la junta general, en cuyo ámbito ejercita el consejo de administración su competencia para decidir la distribución de las remuneraciones correspondientes a los administradores. Asimismo, esta retribución del consejero delegado o ejecutivo recogida en el contrato debe ajustarse a los criterios generales establecidos en el art. 217.4 TRLSC y cumplir los requisitos específicos previstos en los arts. 218 y 219 TRLSC cuando se establezcan como conceptos retributivos los previstos en tales preceptos legales. >>>>>

Según el T.S., es diáfano que los contratos con los Consejeros Delegados y con los Consejeros ejecutivos también deben respetar las previsiones estatutarias, y entre éstas y en su caso la de "no retribución a los administradores"; con lo que, si los estatutos prevén que los cargos de los administradores serán no retribuidos, y, a pesar de ello, un contrato con un Consejero Delegado o con un Consejero ejecutivo (apts. 3 y 4 del art. 249) recoge una retribución en favor del mismo en razón de tal cargo, la existencia de tal retribución sería un pacto entre esas dos partes que iría en contra de lo dispuesto en el art. 217 del T.R. de la LSC y en los estatutos sociales, en suma un pacto contrario al ordenamiento.

Pacto contrario al ordenamiento, que, por las razones repetidamente expuestas, nunca podrá amparar una deducibilidad fiscal.

Para cerrar el tema, volvemos a lo que antes hemos dicho de que la modificación que trajo la Ley 31/2014, a los efectos que nos ocupan, no invalida ninguna de las conclusiones a las que hemos llegado en el Fundamento de Derecho anterior, lo que supone también que en los ejercicios 2105 y siguientes seguirá existiendo la posibilidad de excepcionarse el efecto absorción de la teoría de vínculo, pues debe negarse todo automatismo, recayendo la carga de la prueba de la existencia de tal excepción -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003- sobre quien la invoque y pretenda acreditarla.

La Ley 31/2014 incorporó otra modificación en la norma mercantil por lo que a las **sociedades cotizadas** se refiere, pero de ésta y sus consecuencias tributarias nos ocuparemos más adelante.

Por último, recordamos que, respecto de este tema de la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores, **este Tribunal ya se ha pronunciado en una resolución anterior de 08/10/2019 (R.G. 5548/2018)**, en un sentido concordante con lo expuesto.

.

SÉPTIMO.- Las previsiones mercantiles que han de cumplirse para que sean fiscalmente deducibles las retribuciones pagadas a los administradores o consejeros de sociedades "no cotizadas".

Como hemos repetido hasta ahora, la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores exige inexcusablemente que se cumpla con la normativa mercantil atinente a la materia.

Siendo así, y como quiera que ahora estamos examinando en abstracto la problemática que nos ocupa, no está de más repasar cuáles son las previsiones mercantiles que han de cumplirse, lo que haremos en función de lo que el T.R. de la LSC contempla tras su reforma por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre; una **Ley 31/2014 cuya Exposición de Motivos** tiene un apartado VI que reza (el subrayado es de este Tribunal Central):

"Una novedad especialmente relevante es la regulación de las remuneraciones de los administradores. Distintos organismos internacionales han destacado la creciente preocupación por que las remuneraciones de los administradores reflejen adecuadamente la evolución real de la empresa y estén correctamente alineadas con el interés de la sociedad y sus accionistas.

Para ello y en primer lugar, la Ley obliga a que los estatutos sociales establezcan el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas. Estas disposiciones son aplicables a todas las sociedades de capital.

Por lo que se refiere a las sociedades cotizadas, se someterá a la junta general de accionistas la aprobación de la política de remuneraciones, que tendrá carácter plurianual, como punto separado del orden del día. En el marco de dicha política de remuneraciones, corresponde al consejo de administración fijar la remuneración de cada uno de los consejeros. De esta forma se garantiza que sea la junta general de accionistas la que retenga el control sobre las retribuciones, incluyendo los distintos componentes retributivos contemplados, los parámetros para la fijación de la remuneración y los términos y condiciones principales de los contratos.

Finalmente, se ha considerado oportuno incluir un régimen transitorio para aquellas novedades de mayor relevancia y que puedan requerir cambios estatutarios u organizativos; y se ha modificado la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para atribuir a la Comisión Nacional del Mercado de Valores las competencias necesarias para llevar a cabo la supervisión de algunas de las cuestiones que se introducen o se modifican en esta Ley y que resultan de aplicación a las sociedades cotizadas."

Preámbulo que es citado por la repetida sentencia del TS (en su FD Sexto, punto 14), resaltando que "la tesis de la desaparición de la reserva estatutaria para la remuneración de los consejeros ejecutivos contradice la afirmación del preámbulo de la ley respecto del nuevo régimen legal de las remuneraciones de los administradores sociales".

Y reforma tras la que el repetido art. 217 "Remuneración de los administradores" de ese T.R. de la LSC pasó a disponer que:

"1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables."

Por tanto, y siguiendo en su mayor parte a lo que el T.S. dejó dicho en el punto 16 de la repetida sentencia de 26/02/2018, el sistema de retribución de los administradores queda estructurado en **cuatro niveles**:

(I) Uno subyacente pero trascendente de razonabilidad: que exige que tales remuneraciones guarden una razonable proporción en función de la importancia de la sociedad, su situación económica y las retribuciones que satisfagan empresas similares o comparables.

(II) Los estatutos sociales: que deben establecer el carácter gratuito o retribuido de los cargos y, en este último caso, fijar el sistema de retribución, de entre los recogidos en ese apartado 2.

(III) Los acuerdos de la junta general: que deben establecer el importe máximo de remuneración anual de los administradores en su conjunto, importe que seguirá vigente en tanto no se apruebe su modificación, y que pueden incluso distribuir esa retribución global entre los distintos administradores.

(IV) Las decisiones de los propios administradores o del consejo de administración: que, cuando la junta general no lo haya hecho, se distribuirán entre ellos o entre los miembros del consejo esa retribución global que la junta general haya aprobado.

Prescripciones mercantiles que, para que ello habilite la deducibilidad fiscal, han de cumplirse todas ellas, y que, recuérdese lo dicho por el T.S. en esa sentencia, alcanzan a las retribuciones de todos los administradores incluyendo a los Consejeros Delegados y Consejeros ejecutivos del art. 249.

Por su parte el art. 218 "Remuneración mediante participación en beneficios" regula esa concreta manera de satisfacer a los administradores:

"1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido."

Con lo que si se emplea ese sistema de retribución se tendrán que cumplir los requisitos mercantiles que ahí se recogen.

Por lo demás, aunque, según esa norma, de lo que se entrega en parte a los administradores en tal concepto de participación en beneficios, es de manera evidente de parte de los beneficios después de impuestos, no hay nada que haga pensar que tal sistema de retribución tenga que ser por ello "no deducible fiscalmente", pues con una simple ecuación de primer grado puede establecerse el importe equivalente de la retribución antes de impuestos, admitiendo dicha partida como deducible.

Por su parte, el art. 219 "Remuneración vinculada a las acciones de la sociedad" regula otro sistema de retribución para las sociedades anónimas:

"1. En la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la entrega de acciones o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas.

2. El acuerdo de la junta general de accionistas deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan."

Sistema que, por lo que aquí nos ocupa, tampoco presenta ninguna especialidad respecto de todo lo que ya expuesto; es otro sistema, que exige del cumplimiento de otros requisitos, que, si se cumplen, habilita la también deducibilidad fiscal de las retribuciones así satisfechas."

Contrapone la reclamante frente a la motivación de la regularización efectuada, que se sustenta, entre otros extremos, en lo establecido en la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, de fecha 26 de febrero de 2018, que se trata de una interpretación excesivamente amplia de la expresión "acto contrario al ordenamiento jurídico", considerando que dicha expresión ha sido corregida por el Tribunal Supremo en sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de fecha 8 de febrero de 2021 (recurso de casación nº 3071/2019).

Tras extraer determinado texto del Fundamento de Derecho Tercero de dicha sentencia, considera la reclamante que *"cumpliéndose los principios de inscripción contable y de correcta imputación temporal (...) resulta evidente la deducibilidad de estos gastos, correlacionados directamente con la obtención de ingresos por parte de la empresa, y que por mandato expreso y específico del art.15.e) de la Ley 27/2014 no pueden considerarse liberalidades"*.

Debe indicarse que en la sentencia alegada en apoyo de su pretensión por la reclamante, la cuestión con interés casacional consistía en determinar *"sí, a efectos del Impuesto sobre sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites"*.

Por su parte, en el Fundamento de Derecho Tercero, *in fine*, de dicha sentencia se responde a la cuestión con interés casacional en los siguientes términos:

"(...)

A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho".

Por lo que atañe al criterio interpretativo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo con respecto a la cuestión con interés casacional, en el Fundamento de Derecho Tercero de dicha sentencia se establece lo siguiente -el subrayado es de este TEAC-:

"(...) y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

-Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (letra c).

-Los donativos y liberalidades (letra e)

Esta relación nominal de gastos no deducibles, en lo que ahora importa, coincide en gran parte con lo previsto en el artículo 15 de la actual LIS, puesto que establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo (letra c)

e) Los donativos y liberalidades (letra e)

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f)

Este último supuesto no está previsto en la legislación precedente, que es a la sazón aplicable al caso que nos ocupa.

Es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos

infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio.

Como declara la STC 76/1990, de 26 de abril, la finalidad de la norma que los ampara no trata de sancionar una conducta ilícita, "pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico".

Por tanto, los intereses de demora no se incluyen en la letra c) del artículo 14 TRLIS (actual letra c) artículo 15 LIS/2014).

Es evidente que tampoco son donativos o liberalidades puesto que el pago por su deudor no deriva de su "animus donandi" o de voluntariedad, como requiere la donación o liberalidad. Su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter ex lege.

Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesorio, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

No admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede.

Si, como decíamos, hemos de atenernos, a salvo de reglas fiscales específicas correctoras, a lo que de las normas contables se desprende, procede recordar el apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE 6 de noviembre de 1997), que nos permite sostener el carácter financiero del interés de demora tributario y que dispone:

(...)

La misma idea se mantiene en la resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016, en cuyo artículo 18.3 dispone:

| (...)

| *Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 3:*

| (...)

| *Condiciones que, en la presente ocasión, como se dejó apuntado en los antecedentes, quedaron cumplidas.*

| *Además, no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.*

| *Por otro lado, los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio. Aunque con menos énfasis, también se ha discutido su deducibilidad. No vemos razón, llegados a este punto y teniendo en cuenta lo ya manifestado, no asimilarlos a los intereses de demora en general. No en vano, éstos, como ya hemos dicho, también tienen por objeto resarcir a la administración pública por el retraso en percibir el importe que legalmente le corresponde, retraso motivado en esta ocasión por la interposición de reclamaciones o recursos, ya sean administrativos o ya sean judiciales.*

| *La deducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).*

| *A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho."*

Como la propia sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de febrero de 2021 reconoce, en la cuestión con interés casacional no era aplicable el supuesto previsto en la letra f) del artículo 15 de la LIS, puesto que era de aplicación la normativa anterior, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sin perjuicio de ello, en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia se afirma que las "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equipararse "sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad", y se añade que la idea que está "detrás de la expresión", necesita "ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares".

Por este Tribunal se aprecia que, aunque en la referida sentencia se mencionan algunos ejemplos (vg -verbigracia-), se afirma que la idea detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" "necesita ser acotada", esto es, deberá acotarse, en su caso, pero no se acota definitivamente, ni se establece una definición precisa de cuál es el significado que el Tribunal atribuye a dicha expresión. Se dice que "remite a cierto tipo de actuaciones", citando como "verbigracia" un ejemplo y "otras conductas similares", pero no se detallan más casos.

Asimismo, la alegada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de febrero de 2021 versa sobre una cuestión -deducibilidad de intereses de demora- distinta a la de la deducibilidad de la retribución de los administradores.

Debe indicarse que lo dispuesto en la mencionada sentencia es objeto de aplicación en posteriores sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, relativas a la deducibilidad de los intereses de demora, bien citándola directamente, bien citando otra sentencia que contenga la anterior, sin que en dichas sentencias se efectúe una posterior acotación de la idea que estaría detrás de la mencionada expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" (sentencias del Tribunal Supremo de fechas 29 de abril de 2021 -rec. nº 463/2020-, 5 de mayo de 2021 -rec. nº 558/2020-, 17 de junio de 2021 -rec. nº 1333/2020-, 17 de septiembre de 2021 -rec. nº 5094/2019-, 17 de noviembre de 2021 -rec. nº 1016/2020-, 18 de noviembre de 2021 -rec. nº 2983/2020-, 25 de noviembre de 2021 -rec. nº 3113/2020-, 1 de diciembre de 2021, rec. nº 4709/2020-, 10 de diciembre de 2021 -rec. nº 3240/2020-, 22 de diciembre de 2021 -rec. nº 6370/2020-, 28 de abril de 2022 -rec. nº 578/2020-, 3 de mayo de 2022 -rec. nº 1334/2020-, 6 de junio de 2022 -recursos nº 4091/2020 y 4156/2020-, 23 de junio de 2022 -rec. nº 7066/2020-, 6 de julio de 2022 -rec. nº 3834/2020-, 21 de septiembre de 2022 -rec. nº 7927/2020-, y de 29 de septiembre de 2022 -rec. nº 6342/2020-).

Por este TEAC se aprecia que lo establecido en el mencionado Fundamento de Derecho Tercero de dicha sentencia atañe, en primer lugar, a una expresión que la propia sentencia reconoce que no resulta de aplicación al caso objeto de análisis, y por otro lado, las afirmaciones relativas a la acotación de dicha expresión no forman parte de la contestación que en dicho Fundamento se formula respecto de la cuestión con interés casacional.

Sin perjuicio de lo anterior, **no puede apreciarse, de lo establecido en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de febrero de 2021, que por dicho órgano se esté delimitando exhaustivamente los supuestos de la letra f) del artículo 15 LIS, ni que se excluya de dicho apartado el abono de una remuneración a los administradores por una sociedad en la que los estatutos sociales no determinen que el cargo sea remunerado, pues la sentencia reconoce que se trata de una idea que "necesita ser acotada" y "han de evitarse interpretaciones expansivas", pero no precisa la mencionada acotación, más allá de indicar que la expresión se remite solo "a cierto tipo de actuaciones", citando un ejemplo y "otras conductas similares".**

No parece que con la referencia a "cierto tipo de actuaciones", en la sentencia se esté efectuando un detallado examen de los supuestos que son subsumibles en el artículo 15.f) LIS, o que no deben comprenderse en dicho apartado. Así, si bien se menciona un ejemplo (v.g. sobornos y otras conductas similares), ello constituye un ejemplo, que no excluye que pudieran existir otro "tipo de actuaciones" que pudieran incardinarse en el artículo 15.f) LIS.

De este modo, la imprecisión de lo establecido en la sentencia respecto de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", no permite apreciar, como sostiene la reclamante, que constituya una interpretación "excesivamente amplia" del artículo 15.f) de la LIS la fundamentación de la no deducibilidad de la retribución de los administradores, cuando se abonan por una sociedad en cuyos estatutos no se prevé que el cargo sea remunerado.

Ha de mencionarse como significativo que en una **sentencia de la AN de 25 de febrero 2021**, posterior a la referida del TS, se admite la posibilidad de incardinación de las remuneraciones de los administradores que no sigan las reglas al respecto previstas en la normativa mercantil, si bien en ese caso estimó la demanda por apreciar que la retribución allí debatida encontraba cobertura en los Estatutos. Así, tras decir que *"No cabe sostener que el "gasto" de retribuir o indemnizar a los administradores de la sociedad no guarde correlación con los ingresos"*, añade (el resaltado es nuestro):

"Ahora bien, la retribución de los administradores tiene que ser establecida con arreglo a la legalidad, es decir, con respeto de los criterios establecidos en el Derecho Mercantil, pues no cabe considerar como deducibles aquellos gastos que contravienen el "ordenamiento jurídico" -art. 15.f de la Ley 27/2014-"

Y resulta interesante lo que a continuación expresa pues aunque en ese caso resultaba de aplicación el R-D Legislativo 4/2004, considera que la nueva norma recoge la experiencia plasmada en la jurisprudencia.

Dice así la AN:

"Debe quedar claro que el supuesto de autos se regula por el Real Decreto-Legislativo 4/2004 (TRLR), pero en nuestra opinión, la nueva norma recoge la experiencia plasmada en las decisiones de la jurisprudencia y puede contribuir a la aclaración de la interpretación de la normativa precedente. Es decir, la solución contenida en la regulación actual ya cabía en la regulación anterior, de forma tal que esta aclara y hace expreso lo que ya se contenía implícitamente en aquella. Del mismo modo, en nuestra opinión, los precedentes jurisprudenciales iluminan la interpretación de los preceptos actuales."

Y más adelante:

"En todo caso, lo esencial y así lo viene exigiendo la jurisprudencia es que la retribución se establezca en los Estatutos en los términos y con el alcance previsto en la normativa mercantil."

Trae después a colación el artículo 217,1 del RD Legislativo 1/2010, de sociedades de capital, que establece que el cargo de administrador es gratuito, a menos de que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración. Desarrollando los apartados siguientes de dicha norma y los arts 218 y ss., como debe determinarse la remuneración.

Añadiendo:

*"Por otra parte, la interpretación de lo establecido en el art. 217 en relación con lo dispuesto por el art 249 ha sido analizada con extensión por la **STS (Civil) de 26 de febrero de 2018 (Rec. 3574/2017)**, estableciendo con claridad que los requisitos exigidos por los arts. 217 a 219 y 249 del TRLR son de "carácter cumulativo". 5.- En suma, lo que tenemos que ver es que disponen los Estatutos de la sociedad, si los mismos se ajustan a lo establecido en la Ley y, por último, si la indemnización pactada encuentra cobertura en aquellos."*

Es cierto que posteriormente la AN en sentencias posteriores, vg de 21 de septiembre de 2022 y de 3 octubre de 2022 ha apreciado de forma extraordinariamente laxa los requisitos de reserva estatutaria y certeza exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En ambos supuestos subyacentes la cuantificación de las remuneraciones de los consejeros escapaban al control de la Junta General y quedaban a merced de lo acordado por el propio Consejo de Administración, de modo que la decisión de pago de retribuciones en un determinado importe no puede dejarse a efectos tributarios a la voluntad de quienes están llamado a percibirlos, pues ello supondría atribuirle a la propia sociedad la facultad unilateral de erosionar sus bases imponibles sin una correlativa obligación cierta. Por lo cual, frente a dichas sentencias la Administración ha interpuesto recurso de casación, por lo que por congruencia, este TEAC mantiene su criterio reiterado.

Pues bien, del análisis del presente caso no puede considerarse que la remuneración debatida encuentre cobertura en los estatutos.

Procede, por tanto, la desestimación de las alegaciones de la reclamante respecto de dicho extremo, resultando conforme a Derecho la regularización efectuada sobre las remuneraciones de los administradores de **QR SPAIN, S.L.U.**

DECIMOCTAVO.- En el presente supuesto la regularización no se efectúa aplicando el artículo 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto

sobre Sociedades, sino el artículo 15.f) LIS. De este modo, no procede examinar si concurría o no el "*animus donandi*" referido por la reclamante en sus alegaciones, extremo respecto del que procede hacer referencia a lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la resolución de este TEAC, de fecha 17 de julio de 2020 (R.G.: 00/3156/2020), en el que se establece que la Administración comenzó amparando la no deducibilidad amparándose en que "*tales pagos tenían la consideración de "liberalidades" (...) pues tales pagos a esos consejeros serán unas liberalidades, no porque hubiera un específico "animus donandi", sino porque se habrían estado haciendo unos pagos que no eran debidos, porque no eran exigibles, al impedirlo lo recogido al respecto en los estatutos sociales*".

En relación a las alegaciones formuladas respecto del conocimiento, por parte del socio único de la entidad, de las retribuciones de los administradores, procede hacer referencia a lo establecido en el Fundamento de Derecho Octavo de la resolución de este TEAC de fecha 17 de julio de 2020 (R.G.: 00/3156/2020), en el que se dispone lo siguiente:

"OCTAVO.- Otras consideraciones relativas a la problemática que nos viene ocupando.

La Ley 27/2014 incorporó otra modificación por lo que a las sociedades cotizadas se refiere, pero antes de abordar tan específica cuestión y las consecuencias fiscales de la misma, este Tribunal entiende que debe entrar a analizar aquí otras consideraciones u objeciones que suelen plantearse en relación con el tema que nos viene ocupando.

Como hemos reiterado, la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores exige inexcusablemente que las mismas cumplan la normativa mercantil, una normativa que lo primero que exige es que debe constar en los estatutos la posibilidad de que los cargos de los administradores o consejeros puedan ser retribuidos (art. 217 del T.R. de la LSC), previsión que ya estaba en el art. 130 del T.R. de la LSA (R.D. Leg. 1564/1989).

Regulación, a la vista de la cual, son frecuentes las reflexiones jurisdiccionales que señalan que la finalidad de tales normas es la protección de los socios frente a la posibilidad de que los propios administradores pudieran fijarse a su libre albedrío sus retribuciones o indemnizaciones en caso de cese; se trataría, en suma, de potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control por su parte de un tema especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los administradores en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles. En suma, que tales normas mercantiles lo que buscan es la protección de los accionistas o partícipes de las sociedades, sobre todo de los minoritarios, para que no puedan verse perjudicados por unos administradores que, de no ser así, pudieran autoretribuirse de manera exorbitante y abusiva. Un argumento acertado y ciertamente incontestable.

Pues bien, basándose en ese incontestable argumento, en el ámbito tributario que nos ocupa, y también en los ámbitos civil-mercantil y laboral, suelen ser frecuentes alegaciones en las que se apela a que la contravención de esa exigencia mercantil pasa de ser un irregularidad sustantiva o material a ser una mera irregularidad formal cuando la sociedad concernida tiene un único socio, pues es evidente que tal socio conoce y consiente las retribuciones que reciben los administradores o consejeros de su sociedad, que es suya en cuanto que socio único que es; y lo mismo en el caso de sociedades con dos o tres socios que son miembros de una misma familia.

Un argumento sugestivo, pero que no puede aceptarse.

La finalidad de una norma, sobre todo si la misma es evidente o expresa, constituye un criterio hermenéutico para su interpretación tildado de fundamental en el art. 3.1 del Código civil, y es muy posible que haya sido además lo que haya llevado al legislador a aprobarla y publicarla. Eso es así. Pero, una vez

aprobadas, publicadas y cuando ya están en vigor, las normas cobran vida propia, dicen lo que dicen "según el sentido propio de sus palabras", y deben aplicarse para los supuestos que las mismas contemplen, los haya previsto el legislador, o no.

*Cuando el legislador aprobó que "El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración" -art. 217.1 del T.R. de la LSC en su redacción original-, parece evidente que lo hizo por los motivos expuestos, pero una vez que lo hizo, y esa previsión pasó a estar en la ley, esa previsión han de aplicarla todas las sociedades de capital, que -ex. art. 3.1 de ese T.R.- "en cuanto no se rijan por disposición legal que les sea específicamente aplicable, quedarán sometidas a los preceptos de esta ley"; y ello aunque tengan un único accionista; redacción original de ese art. 217.1 del T.R. de la LSC que la Ley 31/2014 no modificó en absoluto, **Ley 31/2014 que en su Exposición de Motivos** insistió en ello (el resaltado y subrayado es nuestro):*

"Para ello y en primer lugar, la Ley obliga a que los estatutos sociales establezcan el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas. Estas disposiciones son aplicables a todas las sociedades de capital."

Pudiendo añadirse que, el de sociedades con socio único, es un supuesto que no es extraño al T.R. de la LSC, que contempla las sociedades unipersonales en sus arts. 12 y siguientes, sin perjuicio de lo cual ese T.R. no hace reserva alguna en el sentido de que lo que dispone en su art. 217.1 no deba aplicarse en el caso de sociedades con un único socio; con lo que lo dispuesto en ese art. 217.1 también debe aplicarse a las mismas.

Mientras que, cuando en vez de un socio único, se trata de una sociedad con dos o tres socios que son miembros de una misma familia, la objeción es mucho más clara, pues no pocos conflictos ha habido en los que familiares han pleiteado por las retribuciones de algunos de ellos como administradores de una sociedad de la familia.

*Y una última reflexión sobre este **específico tema de las sociedades de socio único**. Una sociedad así, con un único socio, no debe tener especiales dificultades mercantiles para modificar sus Estatutos Sociales; modificación estatutaria en los aspectos que aquí nos ocupan que, de llevarse a cabo, finiquita toda esta problemática.*

Este mismo criterio aquí expuesto respecto de la no deducibilidad de retribuciones de administradores en los casos de sociedades con un único socio, ha sido recogido por este Tribunal en su resolución de 08-10-2019 (RG 4435/17).

Otra objeción o alegación que es frecuente encontrar frente a regularizaciones con las que la Administración no ha admitido la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores de una sociedad, es que tal regularización tiene como consecuencia una sobreimposición y un enriquecimiento injusto de la Administración, pues esas rentas tributan en sede del I. s/ Soc., al no admitirse su deducción, y en sede del I.R.P.F. al ser rentas para sus perceptores, los administradores de que se trate.

Argumento, ya decimos frecuente, y ello a pesar de su nula consistencia.

Inconsistencia porque es un argumento reiteradamente rechazado por el T.S., como por ejemplo en su sentencia de 26/09/2013 (Rec. de casación núm. 4808/2011):

< Por último, no puede aceptarse la alegación de la recurrida de duplicidad impositiva a consecuencia de la tributación en IRPF por parte del Sr. Candido , pues al margen de que la misma solamente pudiera plantearse por éste, ocurre que la tributación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas queda al

margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el Impuesto de Sociedades, pues en cualquiera de las alternativas el ingreso se ha producido en sede del socio, >

O en la sentencia de 09/02/2012 (Rec. de casación núm. 2210/2010):

< Por tanto, el hecho de que el gasto realizado por la entidad recurrente, indemnización por cese de sus directivos, esté contabilizado, encuentre su causa en lograr la paz social y la protección del valor de las acciones o se trate de rendimientos sujetos al IRPF, en sí mismo considerado nada aporta a los efectos de despejar la duda sobre su cualidad o no de gasto deducible. >

A lo que se debe unir el que el sistema tributario español acepta con total naturalidad que unas mismas rentas tributen por el I. s/ Soc. y por el I.R.P.F., como, por ejemplo, cuando una sociedad tiene beneficios (Resultado positivo que va a su B.I.) y tributa por el I. s/ Soc., y luego cuando esos beneficios se distribuyen como dividendos a accionistas personas físicas, éstos deben tributar por ellos en el I.R.P.F. Algo que innumerables sujetos pasivos del I.R.P.F. que reciben dividendos de sociedades y tributan por ellos todos los años aceptan, ya lo hemos dicho, con total naturalidad.

En fin, un argumento claramente irrelevante que no debe tomarse en consideración."

De conformidad con lo establecido en dicha resolución, no puede acogerse la alegación formulada, por cuanto, según lo dispuesto en el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, *"las sociedades de capital, en cuanto no se rijan por disposición legal que les sea especialmente aplicable, quedarán sometidas a los preceptos de esta ley"*, preceptos que comprenden que el cargo de administrador es gratuito *"a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración"* (artículo 217 TRLSC), extremo que no concurre en el presente supuesto.

DECIMONOVENO.- Por la reclamante se alega el **incorrecto cálculo de los intereses de demora** liquidados por la Inspección. Se considera por la reclamante que tanto en las liquidaciones impugnadas, como en la liquidación derivada de acta de conformidad y de otro acuerdo de liquidación no impugnado, se han liquidado intereses de demora a favor de la Administración por el concepto *"Interés de demora sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente"*.

Refiere la reclamante que *"el resultado de la autoliquidación del obligado tributario por el IS 2015 arrojó una cuota de -525.657.92euros, que le fueron devueltos en fecha 2 de enero de 2017"*, y alega que *"parece evidente y no necesita mayor prueba que dicha cantidad de 525.657.92euros le fue devuelta al obligado tributario una sola vez, no cinco veces, por lo que los intereses de demora por este concepto (...) deberían liquidarse una sola vez, y no cinco"*.

En el **ACUERDO LIQUIDACION 1, objeto de la reclamación 00/7461/2020**, se determinan cuotas por importe de 250.722,76 euros, y 138.438,69 euros, correspondientes a IS 2015 e IS 2016, respectivamente, y se determinan intereses de demora por importe de 88.682,85 euros, respecto de una base por importe de 816.007,46 euros.

En el Fundamento de Derecho Sexto de dicho acuerdo se recoge desglose, en el que se determina liquidación de intereses de demora respecto de las cuotas correspondientes a IS 2015 e IS 2016, así como de intereses de demora por importe de 33.847,22 euros, respecto de una base por importe de 816.007,46 euros, por el período comprendido entre el 24 de septiembre de 2016 y el 1 de enero de 2017, con nota en la que se contiene lo siguiente:

**Interés de demora correspondiente a las cuotas liquidadas en los demás acuerdos de liquidación dictados a SGGE que exceden del importe de la devolución indebida y desde la*

fecha de finalización de la presentación de la declaración hasta la devolución, liquidándose los intereses hasta la fecha de hoy en los demás acuerdos."

Según consta en dicho acuerdo de liquidación por el obligado tributario se presentó declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, solicitándose un importe a devolver de 525.657,92 euros, el cual fue devuelto en fecha 2 de enero de 2017.

De acuerdo con lo establecido en el **ACUERDO LIQUIDACION_1**, en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se dictaron, entre otras, las siguientes actas:

*"-**ACTA CONFORMIDAD_1**, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016, en la que se contiene la propuesta de regularización correspondiente a las entidades dependientes: **XZ SL** (...) y **TW SL** (...), entidad disuelta y liquidada, cuya sucesora es **XZ**.*

*-**ACTA DISCONFORMIDAD_2**, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016, en la que se contiene la propuesta de regularización relativa a la entidad dependiente **SGGE W T SUC ESP** (...) en materia de operaciones vinculadas.*

*- **ACTA DISCONFORMIDAD_3**, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016, en la que se contiene la propuesta de regularización relativa a la entidad dependiente **QR SPAIN, S.L.U.**, con NIF: B..., en materia de operaciones vinculadas.*

*-**ACTA DISCONFORMIDAD_1**, relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016, origen del presente acuerdo, en la que se contiene la propuesta de regularización total del **GRUPO_FISCAL_1**."*

En el **acta de conformidad ACTA CONFORMIDAD_1**, se determinan cuotas por importe de 36.842,65 euros y -32.905,99 euros, en IS 2015 e IS 2016, respectivamente.

Sin perjuicio de que no es objeto de reclamación el acta de conformidad **ACTA CONFORMIDAD_1**, y que, por tanto, al no haber sido impugnado, constituye un acto firme en vía administrativa, debe indicarse que en dicho acta se establece, entre otros extremos, respecto del ejercicio 2015, que *"el interés de demora se calcula sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente por el obligado tributario (...) y desde las fechas de devolución que se indican, hasta el día en que se entiende dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido"*.

Sin embargo, en dicho acta se contiene liquidación de intereses de demora correspondiente a IS 2015, respecto de una base por importe de 36.842,65 euros, coincidente con la cuota, positiva, de acta, por dicho ejercicio, por el período comprendido entre el 2 de enero de 2017 y el 18 de junio de 2020.

Se aprecia que dicha liquidación de intereses por IS 2015 atiende a la cantidad dejada de ingresar desde el 2 de enero de 2017.

En relación con el **ACTA DISCONFORMIDAD_2**, se dictó **ACUERDO LIQUIDACION_3** (objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7503/2020) determinándose cuotas por importe de 1.009.360,35 euros, y 609.211,89 euros, correspondientes a IS 2015 e IS 2016, respectivamente.

En la determinación de los intereses de demora, se calculan intereses de demora para cada uno de dichos períodos, así como *"interés sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente por el obligado tributario"*, estableciéndose lo siguiente:

"El interés de demora se calcula sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente por el obligado tributario (artículo 26.2 y artículo 26.3 de la LGT) y desde las fechas de devolución que se indican, hasta la fecha del presente acuerdo (artículo 191 del RGAT).

Las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, así como las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo son los siguientes (artículo 191 del RGAT):

(...)

Asimismo, la liquidación incluye el importe de los intereses abonados al sujeto pasivo por devoluciones realizadas fuera del plazo máximo establecido, en la parte en que esas devoluciones son improcedentes a juicio de la inspección."

En dicho acuerdo se recoge cuadro -página 80- en el que se calculan intereses de demora correspondientes a IS 2015, sobre una base de 525.657,92 euros, por el período comprendido entre el 2 de enero de 2017 y el 3 de noviembre de 2020.

En relación con el **ACTA DISCONFORMIDAD_3**, se dictó **ACUERDO LIQUIDACION_2** (objeto de la reclamación con número R.G.: 00/7473/2020), determinándose cuotas por importe de 259.689,77 euros y 238.443,67 euros, correspondientes a IS 2015 e IS 2016, respectivamente.

En relación con los intereses de demora, se liquidan intereses sobre la cuota dejada de ingresar, respecto del ejercicio 2016, y en apartado denominado "*Interés de demora sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente*" se establece lo siguiente:

"El interés de demora se calcula sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente por el obligado tributario (artículo 26.2 y artículo 26.3 de la LGT) y desde las fechas de devolución que se indican, hasta la fecha del presente acuerdo (artículo 191 del RGAT).

Las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, así como las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo son los siguientes (artículo 191 del RGAT):

(...)

Asimismo, la propuesta de liquidación incluye el importe de los intereses abonados al sujeto pasivo por devoluciones realizadas fuera del plazo máximo establecido, en la parte en que esas devoluciones son improcedentes a juicio de la inspección."

En dicho apartado se calculan intereses de demora respecto del ejercicio 2015, sobre una base de 259.689,77 euros, por el período comprendido entre el 2 de enero de 2017 y el 3 de noviembre de 2020.

Por otro lado, en el expediente consta **ACUERDO LIQUIDACION_1** (que no ha sido objeto de reclamación ante este TEAC), en el que se determina una cuota por importe de 35.772,61 euros, y 55.946,11 euros, correspondientes a IS 2015 e IS 2016. En dicho acuerdo se liquidan intereses de demora respecto del ejercicio 2016, y en apartado denominado "*Interés de demora sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente*" se establece lo siguiente:

"El interés de demora se calcula sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente por el obligado tributario (artículo 26.2 y artículo 26.3 de la LGT) y desde las fechas de devolución que se indican, hasta la fecha del presente acuerdo (artículo 191 del RGAT).

Las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, así como las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo son los siguientes (artículo 191 del RGAT):

(...)

Asimismo, la liquidación incluye el importe de los intereses abonados al sujeto pasivo por devoluciones realizadas fuera del plazo máximo establecido, en la parte en que esas devoluciones son improcedentes a juicio de la inspección."

En el **ACUERDO LIQUIDACION_1** se determina una cuota diferencial correspondiente a IS 2015 por importe de 1.066.730,22 euros, a la que se aplica el importe de la devolución obtenida indebidamente (525.657,92 euros). Respecto de dicho resultado que determinaría una cantidad de 1.592.388,14 euros, se minora en concepto de "Liquidación provisional" el importe de 1.341.665,38 euros, y se determina una cuota por importe de 250.722,76 euros.

Se aprecia que el importe de 1.341.665,38, denominado "Liquidación provisional" en el cuadro de la página 219 de dicho acuerdo, coincide con el sumatorio de las siguientes cuotas recogidas en el acta de conformidad y el resto de acuerdos de liquidación:

ACTO	IMPORTE CUOTA IS 2015
ACTA CONFORMIDAD_1	36.842,65
ACUERDO LIQUIDACION_3	1.009.360,35
ACUERDO LIQUIDACION_2	259.689,77
ACUERDO LIQUIDACION_1	35.772,61

Centrando el análisis en las cuotas recogidas en dichos actos, respecto de IS 2015, se aprecia lo siguiente:

- Por la parte de la cuota de 483.702,43 euros (cuota diferencial), se determinan intereses de demora por el período comprendido entre el 24-9-2016 y el 3-11-2020.
- Por la parte de la cuota de 525.657,92 euros (cantidad de la devolución obtenida indebidamente), se determinan intereses de demora por el período comprendido entre el 2-1-2017 y el 3-11-2020.

1. En el acta de conformidad **ACTA CONFORMIDAD_1** se determina una cuota diferencial de signo negativo, por importe de -488.815,27 euros, a la que se aplica la cantidad de la devolución obtenida indebidamente (525.657,92 euros), dando como resultado una cuota del acta por importe positivo de **36.842,65 euros**. En dicho acta, respecto del ejercicio 2015, únicamente se calculan los intereses de demora de la cuota del acta (36.842,65 euros), por el período comprendido entre el 2-1-2017 y el 18-6-2020.

2. En el **ACUERDO LIQUIDACION_2**, se determina una cuota diferencial de signo negativo por importe de -265.968,15 euros, a la que se aplica la cantidad de la devolución obtenida indebidamente (525.657,92 euros), dando como resultado una cuota por importe positivo de **259.689,77 euros**. En dicho acuerdo, respecto del ejercicio 2015, únicamente se calculan los intereses de demora de la cuota (259.689,77 euros), por el período comprendido entre el 2-1-2017 y el 3-11-2020.
3. En el **ACUERDO LIQUIDACION_1**, se determina una cuota diferencial de signo negativo por importe de -489.885,31 euros, a la que se aplica la cantidad de la devolución obtenida indebidamente (525.657,92 euros), dando como resultado una cuota por importe positivo de **35.772,61 euros**. En dicho acuerdo, respecto del ejercicio 2015 únicamente se calculan los intereses de demora de la cuota (35.772,61 euros), por el período comprendido entre el 2-1-2017 y el 3-11-2020.
1. En el **ACUERDO LIQUIDACION_3**, se determina una cuota diferencial de signo positivo, por importe de 483.702,43 euros, a la que se aplica la cantidad de la devolución obtenida indebidamente (525.657,92 euros), dando como resultado una cuota por importe positivo de **1.009.360,35 euros**. En dicho acuerdo, respecto del ejercicio 2015 se calculan intereses de demora sobre dos cantidades:

Según se ha indicado anteriormente, en el Fundamento de Derecho Sexto del **ACUERDO LIQUIDACION_1**, se efectúa liquidación de intereses de demora respecto de las cuotas correspondientes a IS 2015 e IS 2016, así como liquidación de intereses de demora respecto de una base por importe de 816.007,46 euros, por el período comprendido entre el 24 de septiembre de 2016 y el 1 de enero de 2017 (intereses por importe de 33.847,22 euros), explicándose en dicho acuerdo que los mencionados intereses se corresponden a las cuotas liquidadas *"en los demás acuerdos de liquidación dictados a **SGGE** que exceden del importe de la devolución indebida y desde la fecha de finalización de la presentación de la declaración hasta la devolución"*.

De este modo, la base de cálculo de los intereses de demora mencionados estaría constituida por las cuotas del acta de disconformidad **ACTA CONFORMIDAD_1** (36.842,65 euros), del **ACUERDO LIQUIDACION_2** (259.689,77 euros), del **ACUERDO LIQUIDACION_1** (35.772,61 euros) y por la parte de la cuota del **ACUERDO LIQUIDACION_3** que excede de la cantidad de la devolución obtenida indebidamente (483.702,43 euros). La suma de las anteriores cantidades determina un importe de 816.007,46 euros.

En el **ACUERDO LIQUIDACION_1**, al efectuar liquidación de intereses de demora respecto de dicha cantidad (816.007,46 euros) se toma un período comprendido entre el 24-9-2016 y el 1-1-2017.

Según se ha podido apreciar, en las liquidaciones de intereses de demora del acta de conformidad **ACTA CONFORMIDAD_1**, así como en los **ACUERDO LIQUIDACION_2** y **ACUERDO LIQUIDACION_1**, los intereses de demora respecto de las cuotas de IS 2015 se determinan a partir del 2 de enero de 2017.

Sin embargo, en el **ACUERDO LIQUIDACION_3**, se efectúan dos liquidaciones de intereses de demora, determinándose intereses, por un lado, para la cantidad de la devolución obtenida indebidamente (525.657,92 euros), desde el 2-1-2017 (hasta el 3-11-2020), y, por otro lado, para la cantidad de la cuota que excede de dicha devolución (483.702,43 euros) desde el 24-9-2016 al 3-11-2020.

Se aprecia que la liquidación de intereses de demora recogida en el **ACUERDO LIQUIDACION_1**, efectuada sobre una base de 816.007,46 euros, comprende la parte de la cuota del **ACUERDO LIQUIDACION_3** que excede de la cantidad de la devolución obtenida indebidamente, sobre la que ya se calcularon intereses de demora desde la fecha 24-9-2016 al 3-11-2020.

De este modo, el cálculo de los intereses de demora sobre una base de 816.007,46 euros, por el período comprendido entre el 24-9-2016 al 1-1-2017 estaría duplicando los intereses de demora que atañen a la cantidad de 483.702,43 euros, respecto de dicho período (del 24-9-2016 al 1-1-2017).

Habiéndose determinado los intereses de demora correspondientes a la cantidad 483.702,43 euros en el **ACUERDO LIQUIDACION_3** por el período comprendido entre el 24-9-2016 al 3-11-2020, no cabe incluir en la liquidación efectuada en el **ACUERDO LIQUIDACION_1**, dichos intereses, pues se determinan por un período de tiempo (del 24-9-2016 hasta el 1-1-2017) que ya estaba comprendido en el cálculo del **ACUERDO LIQUIDACION_3**.

Por tanto, respecto **ACUERDO LIQUIDACION_1** procede la anulación del cálculo de intereses de demora efectuado sobre la base de 816.007,46 euros, contenido en el Fundamento de Derecho Sexto de dicho acuerdo, de forma que de dicha base se excluya la cantidad de 483.702,43 euros respecto, de la cual ya se determinaron intereses de demora en el **ACUERDO LIQUIDACION_3** (desde el 24-9-2016 al 3-11-2020).

Por otro lado, debe indicarse que no se aprecia que en los acuerdos se hayan liquidado intereses de demora sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente de forma repetida en cinco ocasiones, como alega la reclamante, sino que en la determinación de los intereses de demora de las cuotas de IS 2015, que exceden de la cantidad de dicha devolución, en el **ACUERDO LIQUIDACION_1** se ha duplicado el cálculo de los intereses que corresponden a una cuota determinada -la del **ACUERDO LIQUIDACION_3**, en la parte que excede de la cantidad de la devolución obtenida indebidamente-, por el período comprendido entre el 24-9-2016 y el 1-1-2017.

VIGÉSIMO.- Por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid, de la AEAT se emitió **ACUERDO SANCIONADOR_1**,

de fecha 23 de junio de 2021, por el que se determina una sanción a ingresar por importe de 176.161,16 euros, como consecuencia de apreciarse la comisión de infracciones tributarias previstas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el Fundamento de Derecho Cuarto de dicho acuerdo se establece que en el mismo *"se analizan las infracciones y sanciones derivadas de las conductas regularizadas en el acuerdo de liquidación derivado del **ACTA DISCONFORMIDAD_1** que contiene la regularización total del **GRUPO_FISCAL_1**"*.

Asimismo, en dicho acuerdo se establece lo siguiente:

"(...) los hechos que han motivado los incrementos de Base Imponible en relación a los ejercicios 2015 y 2016 recogidos en el citado acuerdo, han originado que el obligado tributario dejase de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria debida de los citados ejercicios (1.066.730,22 euros en 2015 y 1.009.134,35 euros en 2016), habiendo obtenido, además, indebidamente una devolución con respecto al ejercicio 2015 por importe de 525.657,92 euros.

A juicio de la Inspección, y en relación a dichos incrementos de Base Imponible:

i) No existen indicios de la comisión de infracciones tributarias con respecto a los siguientes ajustes practicados: regularización a **S**, Sucursal en España en materia de operaciones vinculadas, regularización a **XZ**, **SL**, regularización a **TW SL** y regularización a **QR Spain** en materia de management fees.

ii) Sí existen indicios de la comisión de infracciones tributarias con respecto a los siguientes ajustes practicados: regularización de determinados gastos deducidos por **SG**, Sucursal en España que la inspección concluyó que no eran deducibles, regularización a **QR** en materia de retribución de administradores e indebida aplicación de bases imponibles negativas de periodos anteriores de **QR Spain** en

la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios."

Por otro lado, debe indicarse que en el antecedente de hecho Quinto del acuerdo de resolución de procedimiento sancionador se hace referencia a la "Rectificación de la propuesta de sanción efectuada por el instructor" en los siguientes términos:

"QUINTO: RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE SANCIÓN EFECTUADA POR EL INSTRUCTOR

Con fecha 24/05/2021 se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta de sanción con número de referencia ..., origen del presente acuerdo. El citado acuerdo se puso a disposición del obligado con fecha 24/05/2021, y fue notificado el 24/05/2021 mediante el acceso del obligado a la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el acuerdo de rectificación se considera sancionable haber aplicado de forma indebida bases impositivas negativas de periodos anteriores que habían sido incorrectamente determinadas y declaradas, en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios.

(...)"

En relación con la tipicidad de las infracciones tributarias apreciadas por la Inspección, en el acuerdo se establece lo siguiente:

*"(...) con respecto al Impuesto sobre Sociedades de 2015, **SGGE**, Sucursal en España ha cometido las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de la LGT, al haber dejado de ingresar 1.066.730,22 euros y al haber obtenido indebidamente una devolución por importe de 525.657,92 euros. Siendo ello así, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 191.5 de la LGT (...)*

Por tanto, y de conformidad con lo dispuesto en este artículo, con respecto al artículo 191 de la LGT, se entiende como cuota no ingresada 1.592.388,14 euros, no sancionándose la infracción del artículo 193 de la LGT.

*Con respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, **SGGE**, Sucursal en España ha cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, al haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo parte de la cuota debida, en concreto 1.009.134,35 euros.*

Dichas cuotas dejadas de ingresar y la devolución obtenida de forma indebida fueron consecuencia, en parte, de:

*(i) Haber incluido entre los gastos deducibles de los ingresos para determinar la Base Imponible individual (antes de compensación de Bases Impositivas negativas) de los ejercicios 2015 y 2016 de la entidad **SGGE**, Sucursal en España (Base imponible considerada para determinar la Base Imponible del Grupo Fiscal), gastos que no tenían tal consideración por no haber sido acreditados y de gastos que tampoco tenían tal consideración por no estar correlacionados con los ingresos.*

*(ii) Haber incluido entre los gastos deducibles de los ingresos para determinar la Base Imponible individual (antes de compensación de Bases Impositivas negativas individuales) de los ejercicios 2015 y 2016 de la entidad **QR SPAIN**, S.L.U. (Base imponible considerada para determinar la Base Imponible del Grupo Fiscal) gastos que no tenían tal consideración, en concreto, la retribución de administradores por importe de 580.574,09 euros y 553.754,27 euros, respectivamente, por tratarse de gastos contrarios al ordenamiento jurídico al no respetar la normativa mercantil.*

*(iii) Haber aplicado de forma indebida bases impositivas negativas de periodos anteriores de **QR SPAIN**, S.L.U. que habían sido incorrectamente determinadas y declaradas, que en parte derivan de una incorrecta deducción de gastos que no tenían tal consideración, en concreto, la retribución de administradores, por tratarse de gastos contrarios al ordenamiento jurídico al no respetar la normativa mercantil."*

En escrito de alegaciones formulado por la reclamante respecto de la reclamación con número R.G.: 00/5334/2021, se alega que el único motivo de regularización en el acuerdo del que traería causa el acuerdo sancionador impugnado, que fue objeto de sanción, es el relativo a la no deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, de las retribuciones de los administradores de la entidad **QR Spain, S.L.**

Por la reclamante se reiteran alegaciones relativas a la deducibilidad -a su juicio- de los gastos de remuneraciones a administradores, indicándose que ello determina *"la juridicidad de la conducta observada por el obligado tributario y la inexistencia de elemento objetivo para la imposición de la sanción aquí impugnada, que debe anularse"*.

En relación con dicha pretensión, debe indicarse que según se establece en el Fundamento de Derecho DECIMOSEXTO de esta resolución, resulta conforme a Derecho la regularización efectuada respecto de las retribuciones a los administradores de la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, de forma que no concurre la inexistencia de elemento objetivo para la imposición de sanción, alegada por la reclamante.

Por la reclamante se alega, asimismo, insuficiente motivación del acuerdo sancionador así como interpretación razonable mantenida por la entidad. Se sostiene en las alegaciones que *"la actividad probatoria de la Administración sancionadora no ha tenido lugar en el caso que nos ocupa, en el que la motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador impugnado es claramente insuficiente"*, así como que *"la interpretación del obligado tributario no sólo ha sido razonable, sino que además es la coherente y correcta, por los motivos que hemos expresado en nuestros fundamentos jurídicos anteriores"*, y que *"el obligado tributario puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias"*, remitiéndose a lo establecido en el artículo 179.2.d) de la LGT.

Con la finalidad de determinar la conformidad a Derecho del acuerdo de resolución de procedimiento sancionador impugnado, procede examinar si en dicho acuerdo se motiva correctamente la concurrencia de culpabilidad en la comisión de las infracciones objeto de sanción.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone:

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la mala fe o culpabilidad del sujeto infractor.

En relación con este requisito de acreditación de la culpabilidad, debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen

sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo acredita la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, ello *"con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados"* -apartado A) del fundamento jurídico 4 de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990, de 26 de abril de 1990-.

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178, 179 y 183.1.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de *"vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria"*.

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Debe hacerse referencia al criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, que recoge la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto, sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Por otro lado, presenta especial trascendencia la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En particular, la Sentencia de 22 de octubre de 2009, recurso de casación nº 2422/2003, en cuyo fundamento de derecho Primero se reflejan las conclusiones a las que llegó la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida:

|Primero.

|(...)

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la referida Sentencia, en relación con las cuestiones traídas al presente proceso, alcanzó, en esencia, las siguientes conclusiones: a) en primer lugar, que no puede apreciarse la vulneración del principio de presunción de inocencia porque «en las cinco Actas levantadas por la Inspección, en relación con las cinco anualidades que se revisaban, constan los diversos conceptos por los que la Inspección procedió a incrementar las correspondientes bases, resultando especialmente significativo que las Actas en donde tales conceptos se hicieron constar fueron de conformidad» (FD Cuarto, in fine); b) en segundo lugar, que «ante la inexistencia de una discrepancia razonable, teniendo en cuenta, además, que la sociedad ha incumplido tanto la exigencia formal de proceder a una correcta declaración como, consecuencia de lo anterior, de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados parte importante de la deuda tributaria, es evidente que debe señalarse la existencia de una clara imputación de la omisión y ocultación del importe de las ventas así como de los gastos no deducibles sin que, por otra parte, pueda hablarse de opinión errónea alguna en cuanto a la valoración jurídico fiscal de los elementos de referencia» (FD Quinto); y c), finalmente, que todo lo anterior lleva «a considerar en este concreto caso que el elemento de la culpabilidad concurre, por cuanto la propia recurrente en modo alguno alega ni justifica la existencia por su parte de una razonable interpretación de las normas diferente de la llevada a cabo por la Administración, limitándose, mas al contrario, a invocar la existencia de un error sin mas sin justificación alguna» (FD Quinto, in fine).

A continuación, en la mencionada sentencia se expone el único motivo casacional planteado por la recurrente:

En particular, denuncia (...) haber confirmado el órgano judicial la sanción relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1991 sin que la Inspección Tributaria haya realizado una actividad probatoria suficiente encaminada a acreditar la existencia de culpabilidad ni, por ende, esta última haya sido motivada en la resolución sancionadora.

En los fundamentos de derecho Segundo y Tercero de la sentencia de fecha 22 de octubre de 2009, recurso de casación nº 2422/2003, por el Tribunal Supremo se detallan las alegaciones en que se fundamenta el motivo casacional y anticipa las conclusiones a las que va a llegar en la Sentencia:

Segundo.

(...)

En particular, en su extenso escrito de formulación del recurso, la representación de la actora hace una serie de afirmaciones de las que merece la pena destacar las siguientes: a) que «la sanción tributaria ha sido impuesta sin una actividad probatoria suficiente capaz de destruir la presunción de inocencia» que consagra el art. 24.2 CE, «sin que sea admisible, desde un punto de vista constitucional, que el hecho de que su representada firmara el acta en conformidad exima de la prueba de los hechos que sustentan el juicio de culpabilidad» (pág. 12); b) que esa ausencia de prueba de la culpabilidad ha provocado indefensión a la actora porque le ha «privado de su derecho a alegar, probar y, en su caso, para replicar las argumentaciones contrarias» (pág. 13); c) que la motivación de las sanciones viene exigida por los arts. 54.1 a) y 138.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y por el art. 35.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (pág. 14), preceptos que han resultado infringidos en cuanto que no se alcanza «a apreciar qué elementos han llevado a la Inspección a entender que la conducta desplegada por (...) «denote ánimo defraudatorio» (pág. 16); d) que la motivación de la culpabilidad viene también exigida, en un plano constitucional, por los principios de presunción de inocencia (art. 24.2 CE) y de culpabilidad (art. 25 CE), a los que alude la STC 6/1990 para el ámbito tributario, principios que, por ende, habrían resultado desconocidos (págs. 16 a 18); e) que la actora ha actuado diligentemente en el cumplimiento de sus

obligaciones, como demostraría el hecho de que «la compañía ha presentado su declaración-liquidación en tiempo y forma y, además, durante el período de tiempo en que se efectuó la actividad comprobadora», «colaboró plenamente con la actuación inspectora, facilitando en todo momento con su cooperación la acción investigadora de la Administración Tributaria», lo que posibilitó que ésta procediera a «la determinación de las bases que fundamentaron la propuesta inspectora final» (pág. 19); f) que no basta que «la procedencia de la sanción se fundamente en la ausencia de justificación, por parte del contribuyente, de una interpretación razonable de la norma que permita exonerarle de responsabilidad» (pág. 20); g) que resulta incuestionable que en este caso «existe una interpretación razonable de la norma fiscal aplicable» que, de conformidad con el art. 77.4 d) de la L.G.T, exonera a la actora de responsabilidad (pág. 21),(...)

Tercero.

Pues bien, la claridad expositiva aconseja que, adelantándonos a las conclusiones que más tarde alcanzaremos, afirmemos ya que el recurso debe ser estimado al haberse impuesto la sanción a la entidad recurrente sin motivación alguna en relación con la culpabilidad.

(...)

En suma, como puede apreciarse, el órgano judicial de instancia funda la conformidad a Derecho de la sanción impuesta en los siguientes criterios: a) en las actas consta el resultado de la regularización practicada, no habiendo la actora presentado una declaración correcta ni, por ende, ingresado en plazo la deuda; b) (...) ha prestado su conformidad a la regularización tributaria practicada; c) no se aprecia una discrepancia razonable en la interpretación de la norma; d) y, finalmente, la entidad recurrente no explica las razones por las que su interpretación de las normas incumplidas debe entenderse razonable.

Pues bien, es evidente que tales razonamientos no son suficientes, por sí mismos, para motivar la imposición de una sanción, de conformidad con la doctrina sentada por esta Sala en numerosas resoluciones.

En el Fundamento de Derecho Cuarto el TS combate cada uno de los argumentos en que la sentencia de instancia funda la confirmación de la sanción:

Cuarto.

(...) la Sentencia alega como primer motivo para confirmar la sanción la existencia de una falta de ingreso de la deuda tributaria que, conforme a la Ley -nos referimos al anterior art. 79 de la L.G.T- constituye infracción tributaria.

(...)

A) Es evidente, sin embargo, que este primer razonamiento empleado para motivar la sanción no es determinante, porque, como ha venido señalando esta Sala en recientes pronunciamientos, la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto]; en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, (...)». Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el

mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (...).

B) En segundo lugar, la observación de que (...), S.A. ha prestado su conformidad a la regularización practicada, no sólo no permite de ningún modo dar por probada la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, sino que, además, «resulta desafortunada porque, como ha señalado en alguna ocasión este Tribunal, la "intencionalidad en la conducta de la apelante y aun su culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras" [Sentencia de 9 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. 776/1992), FD Quinto], dado que la conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta; (...).

C) (...) como ha señalado esta Sala en precedentes pronunciamientos la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T. «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4 d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2 d) Ley 58/2003, dice "entre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto].

D) Finalmente, tampoco puede apreciarse la existencia de culpa en el comportamiento de la sociedad recurrente por el mero hecho de que, según la Sentencia, no haya justificado la existencia de una interpretación diferente de las normas tributarias incumplidas. Y es que, como pusimos de manifiesto en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008, varias veces citada, «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [STC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, como señalamos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002), "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es 'claramente'

rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4 d) LGT (...) [véanse también las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004, FD Duodécimo, y 10237/2004, FD Decimotercero), y la Sentencia de 2 de julio de 2009, cit., FD Sexto].

Tras combatir los argumentos utilizados por la Audiencia Nacional en la sentencia de instancia, el Tribunal Supremo enjuicia en el Fundamento de Derecho Quinto el acuerdo sancionador objeto de la controversia:

| Quinto.

| (...) es preciso indagar si, desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 y 25.1 CE, la resolución administrativa sancionadora (...) contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Y el resultado de dicha indagación debe conducirnos derechamente a la anulación de la sanción impuesta por falta de motivación de la culpabilidad.

| (...)

| En suma, amén de la referencia a la claridad de las normas aplicables y a la circunstancia de que la actora prestara su conformidad respecto de la regularización practicada -extremos a los que hemos negado virtualidad para fundar la existencia de un comportamiento al menos negligente-, la Inspección de los Tributos pone el acento en que la obligada tributaria no es una persona física, sino una «empresa», que cuenta con asesoramiento jurídico adecuado y que, además, ha incumplido normas tributarias relacionadas con su actividad cotidiana. Pero ya dijimos en la Sentencia de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005) que debe rechazarse que «pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos"» (FD Noveno). Y es que, «no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables» [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo; y de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que «no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» [Sentencia de 26 de septiembre de 2008, cit., FD Cuarto; véanse, en el mismo sentido, Sentencias de 18 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 2784/2003), FD Tercero; de 2 de julio de 2009, cit., FD Séptimo; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto].

| (...)

Los anteriores razonamientos nos llevan a concluir que la sanción impuesta (...) ha vulnerado los arts. 24.2 y 25.1 de la CE al no haber procedido el órgano competente a motivar la concurrencia de culpabilidad.

Posteriormente, el Tribunal Supremo mantiene los anteriores criterios relativos a la motivación de la resolución sancionadora, en la sentencia de 1 de febrero de 2010, en resolución del recurso de casación número 6906/2004, interpuesto por la Administración General del Estado. Interesa destacar el siguiente contenido de su Fundamento de Derecho Tercero:

Tercero.

(....)

Frente a lo mantenido por el Tribunal de instancia, el Abogado del Estado niega la aplicación del artículo 77.4 d) de la LGT, tanto por no cumplirse el requisito de que se haya presentado una declaración veraz y completa, como por la inexistencia de dudas interpretativas en la aplicación del precepto. Ninguna de estas afirmaciones resulta, sin embargo, suficiente para la imposición de sanciones pues, en primer lugar, es doctrina reiterada de esta Sala que la simple afirmación de que no concurre la causa del art. 179.2 d) LGT porque la norma es clara o la interpretación no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia. En primer lugar, porque, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, y como hemos señalado en diversas sentencias [Sentencia de 6 de junio de 2008, (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto, in fine y Sentencia de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 4744/2004), FD Undécimo, in fine] no es requisito suficiente para su imposición. Así, afirmábamos en la Sentencia de 15 de enero de 2009 que «la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T.- no es suficiente para fundamentar la sanción porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4 d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, 'en particular' [el vigente art. 179.2 d) Ley 58/2003, dice 'entre otros supuestos', uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había 'puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios'; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente" (FJ Undécimo, in fine). Y con más razón en el caso de autos en el que se ha constatado que los distintos órganos de la Administración tributaria (inspector actuario e inspector-Jefe), en dos ocasiones, llegan a resultados opuestos en cuanto a la existencia de la propia infracción, pues como expresamente señala la Sentencia de instancia, existe «discrepancia de criterios no solo entre la parte y la Administración sino en el seno de la propia Administración como se pone de manifiesto con la existencia de dos expedientes sancionadores que terminaron sin propuesta sancionadora, siendo después rectificadas por el Inspector-jefe».

Y, en segundo lugar, porque, como ha señalado esta Sala y Sección «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado

de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio» [Sentencia de 6 de junio de 2008, rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004) FJ Sexto; de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002), FD 8 y de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997), FD Cuarto].

En este caso, como señala la propia Sala de instancia, la sociedad «recogió en su declaración una base imponible superior a la que corresponde ya que la Inspección determinó una cantidad inferior en su propuesta de regularización» (FD Sexto).

Por otro lado, en el fundamento jurídico 6 de la sentencia del Tribunal Constitucional, nº 164/2005, de fecha 20 de junio de 2005, se recoge lo siguiente:

(...)

Pues bien, como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, "no existe ...; un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias" y "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere. En el presente caso y pese a la formal argumentación contenida en la Sentencia impugnada, tal operación no se ha realizado, por lo que se vulnera el derecho fundamental alegado.

En la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 6 de noviembre de 2014, recurso nº 4072/2012, se recoge lo siguiente:

(...)

Por otra parte, contra lo que resulta obligado, el acuerdo sancionador, en el Fundamento de Derecho Tercero, se limita a manifestar que " el contribuyente no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, apreciándose en su conducta la existencia de dolo, culpa o cuando menos negligencia, a los efectos de los dispuesto en el artículo 183.1 de NLGT, no apreciándose que concurra ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ", por lo que tiene razón la sentencia cuando afirma, de un lado, que "la motivación acerca de la culpabilidad expresada en el acuerdo sancionador es genérica e incorrecta y se exterioriza en un enunciado que no solo no atiende a la realidad del caso concreto enjuiciado sino que se similar a otras fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo virtualmente universal para asentar el juicio de culpabilidad, carácter genérico que desmiente abiertamente su idoneidad como motivación ad casum" y de otro, que la declaración contenida en el Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo sancionador supone dispensar al órgano sancionador del exigible esfuerzo de valorar la concurrencia de culpabilidad y el grado de la misma.

Finalmente, debe recordarse una vez más, que en la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, se señala que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", añadiendo que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere."

En el presente supuesto, debe indicarse que, según lo dispuesto en el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador impugnado en la reclamación con número R.G.: 00/5334/2021, **ACUERDO SANCIONADOR_1**, por la Inspección se aprecia que existen indicios de comisión de infracciones tributarias en relación con los siguientes ajustes: regularización de determinados gastos deducidos por **SG**, Sucursal en España, que se apreciaron no deducibles; y regularización a **QR** en materia de retribución de administradores *"e indebida aplicación de bases imponibles negativas de periodos anteriores de QR Spain en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios"*.

Por lo que respecta a la indebida aplicación de bases imponibles negativas de periodos anteriores de **QR Spain** *"en la parte que deriva de la regularización en materia de retribuciones de administradores en otros ejercicios"*, procede hacer referencia a los siguientes extremos:

- Constituye un ajuste cuyo carácter sancionable fue determinado en acuerdo de rectificación de propuesta de sanción, de fecha 24 de mayo de 2021, referencia **ACUERDO SANCIONADOR_1**, en el que se establece lo siguiente -página 204-:

"() En el presente acuerdo se realizan las siguientes rectificaciones respecto a la Propuesta de Sanción:*

-Se considera sancionable haber aplicado de forma indebida bases imponibles negativas de periodos anteriores que habían sido incorrectamente determinadas y declaradas, en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios."

- En el acuerdo de liquidación con número de referencia **ACUERDO LIQUIDACION_1** se establece como uno de los motivos por los que se modifican los datos declarados los *"7) Ajustes en las bases imponibles aplicadas"* -página 10 de dicho acuerdo-.

- En el apartado 6 del Fundamento de Derecho Tercero de dicho acuerdo, bajo el epígrafe de "Resumen de la regularización", se hace referencia a "Bases imponibles negativas de **QR** aplicadas por el grupo en 2015" -subapartado 6.1.-, en el que se establece lo siguiente:

*"Como se expone en el acuerdo de liquidación derivado del **ACTA DISCONFORMIDAD_4** A02 73191520, relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2014, las Bases Imponibles negativas comprobadas previas a la entrada en el Grupo de **QR SPAIN**, S.L.U. son 148.384,72 euros. En el ejercicio 2015 el Grupo aplicó bases imponibles negativas pre consolidación de **QR SPAIN** por importe de 463.248,79 euros; en consecuencia se ha producido una aplicación en exceso de las bases imponibles negativas de **QR** por importe de 314.863,79 euros."*

- Posteriormente, en el subapartado 6.3 Fundamento de Derecho Tercero del mencionado acuerdo, "Resumen de las regularizaciones efectuadas", se contiene cuadro en el que se detallan, entre otros extremos, cantidades de 580.574,09 euros en 2015, y 553.754,27 euros en 2016, con el concepto "**QR** administradores", y un "Exceso de BIN Aplicada" de 314.863,79 euros en 2015, sin reflejarse cantidad respecto de 2016.

Se aprecia que en el mencionado apartado 6 del Fundamento de Derecho Tercero de dicho acuerdo de liquidación con número de referencia **ACUERDO LIQUIDACION_1**, si bien se alude a la base imponible de "**QR**

administradores" no se justifica por qué motivo tiene lugar una aplicación en exceso de bases impositivas negativas por importe de 314.863,79 euros, respecto de la remuneración abonada a administradores, ni se identifica, como indica el acuerdo sancionador, que se corresponda con *"retribución de administradores en otros ejercicios"*.

El acuerdo de liquidación se refiere a otro acuerdo de liquidación *"derivado del ACUERDO DISCONFORMIDAD_4 , relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2014"*, indicándose que *"las Bases Impositivas negativas comprobadas previas a la entrada en el Grupo de QR SPAIN, S.L.U. son 148.384,72 euros"*.

Ante este TEAC se ha interpuesto, por la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, reclamación económico-administrativa con número R.G.: 00/7583/2020, contra **ACUERDO LIQUIDACION_4**, emitido por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, correspondiente a la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, en el que, en efecto, se incluye cuadro -página 34- en el que consta como cantidad comprobada pendiente de aplicar al inicio del período 2014 el importe de 148.385,50 asignado a 2013.

Asimismo, en el mencionado acuerdo emitido respecto de **QR SPAIN, S.L.U. (...)**, se establece, entre otros extremos, lo siguiente -apartado B.5 del Fundamento de Derecho Tercero-:

"5. Regularización

En consideración de los Hechos descritos, Fundamentos de Derecho y jurisprudencia expuesta, la Inspección efectúa la siguiente regularización tributaria del sujeto pasivo respecto del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2014, como consecuencia de la no deducibilidad de los importes satisfechos como retribuciones a los administradores de la entidad.

La Base Imponible de 2014 se debe incrementar en 494.662 euros. Esta es la cifra que figura en las cuentas anuales y que ha ratificado QRG en su decisión de 16 de junio de 2020.

Por otra parte, la remuneración que recibieron D. Enn y D. Oml como administradores, según las cuentas anuales ascendió a 184.042 euros en 2013. En consecuencia, la Base Imponible Negativa pendiente de compensación procedente del primer trimestre de 2013, debe reducirse en este mismo importe."

Llama la atención que en el **ACUERDO SANCIONADOR_1**, se haga referencia a la indebida aplicación de bases impositivas negativas de periodos anteriores de **QR Spain** *"en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios"*, aludiéndose al acuerdo de rectificación de la propuesta de sanción, en el que *"se considera sancionable haber aplicado de forma indebida bases impositivas negativas de periodos anteriores que habían sido incorrectamente determinadas y declaradas, en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios"*, y reproduciéndose el texto de dicho acuerdo de rectificación (con referencia A23 79109256, de fecha 24 de mayo de 2021), pero sin detallarse, en el momento de efectuarse la rectificación de la propuesta de sanción, cuáles son los antecedentes de hecho, y en qué acuerdo o acuerdos de liquidación, en su caso, están recogidos, de los que se desprenda la existencia de una aplicación *"de forma indebida"* de bases impositivas negativas de periodos anteriores *"en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios"*.

Si bien se entiende, tanto en el acuerdo de rectificación, como en el acuerdo rectificado impugnado, que es un ajuste en el que concurren indicios de la comisión de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor, no se hace referencia, en dichos acuerdos, a antecedentes de hecho que permitan apreciar al órgano revisor qué elementos de carácter objetivo permiten inferir una indebida aplicación de bases impositivas negativas *"en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios"*,

pues la escueta referencia recogida en el apartado 6 del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo de liquidación con número de referencia **ACUERDO LIQUIDACION_1**, y la inclusión de cantidades en el cuadro de la página 195 de dicho acuerdo con la expresión "**QR** administradores", acompañada de una cantidad referente a "Exceso BIN Aplicada", que se recogen en los antecedentes de hecho de dichos acuerdos, resultan insuficientes para extraer una conclusión de la que se pueda derivar el razonamiento de que existe una indebida aplicación por parte de **SGGE W TSUCURSAL EN ESPAÑA**, si no se acompaña de lo fundamentado en el acuerdo de liquidación emitido a **QR SPAIN, S.L.U.**, respecto de IS 2014, el cual si bien es mencionado en el acuerdo **ACUERDO LIQUIDACION_1**, omite explicación del detalle de la corrección de bases imponibles efectuadas en el mismo.

Debe indicarse que por este TEAC se ha resuelto en Sesión de 19 de diciembre de 2022, la reclamación formulada por **QR SPAIN, S.L.U.**, con número R.G. 00/7583/2020, contra el mencionado acuerdo de liquidación **ACUERDO LIQUIDACION_4**, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, habiéndose desestimado la pretensión formulada contra el mismo en relación con la regularización efectuada respecto de la remuneración de los administradores de dicha entidad.

Sin perjuicio de lo anterior, por este Tribunal se procede a examinar si en el acuerdo sancionador impugnado concurre motivación de la culpabilidad respecto de los ajustes relativos a la deducción de gastos por remuneración de administradores y la indebida aplicación de bases imponibles negativas "*de periodos anteriores de QR Spain en la parte que deriva de la regularización en materia de retribución de administradores en otros ejercicios*".

En el apartado 2, "Culpabilidad", del Fundamento de Derecho Cuarto del (**ACUERDO SANCIONADOR_1**, de fecha 23 de junio de 2021) se establece lo siguiente:

"B) Aplicación al caso concreto

La conducta de SGGE, Sucursal en España se considera culpable por lo siguiente:

- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación ha quedado probada la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades -régimen de consolidación fiscal- en los ejercicios 2015 y 2016 de SGGE, Sucursal en España.

-La obligación de presentar una declaración veraz e ingresar la deuda tributaria debida, está claramente establecida en la normativa general (artículos 29 y 19 de la Ley 58/2003) y, específicamente, en los artículos 124 y 125 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ley 27/2014, de 27 de noviembre) y en las normas reglamentarias que la desarrollan.

Dicha obligación de presentar declaraciones veraces ante la Administración Tributaria es una cuestión básica conocida no solo por los sujetos pasivos del impuesto en cuestión, en el presente caso, el Impuesto sobre Sociedades, sino también por todas las personas.

-Por lo que se refiere al hecho de haber incluido entre los gastos deducibles de los ingresos para determinar la Base Imponible individual (antes de compensación de Bases Imponibles negativas) de los ejercicios 2015 y 2016 de la entidad SGGE, Sucursal en España (Base imponible considerada para determinar la Base Imponible del Grupo Fiscal), gastos que no tenían tal consideración por no haber sido acreditados y de gastos que tampoco tenían tal consideración por no estar correlacionados con los ingresos debe señalarse lo siguiente:

(...)

- Respecto al hecho de haber incluido entre los gastos deducibles de los ingresos para determinar la Base Imponible individual (antes de compensación de Bases Imponibles negativas individuales) de los ejercicios 2015 y 2016 de la entidad QR SPAIN, S.L.U. (Base imponible considerada para determinar la Base Imponible del Grupo Fiscal) gastos que no tenían tal consideración, en concreto, la retribución de administradores por importe

de 580.574,09 euros y 553.754,27 euros, respectivamente, por tratarse de gastos contrarios al ordenamiento jurídico al no respetar la normativa mercantil y respecto al hecho de haber aplicado de forma indebida bases imponibles negativas de periodos anteriores de **QR SPAIN, S.L.U.** que habían sido incorrectamente determinadas y declaradas en la parte que derivan de una incorrecta deducción de gastos que no tenían tal consideración, en concreto, la retribución de administradores, por tratarse de gastos contrarios al ordenamiento jurídico al no respetar la normativa mercantil, debe señalarse lo siguiente:

(i) **D. Enn** y **D. Oml** son altos directivos y, a su vez, son consejeros de la entidad.

La teoría del vínculo dispone que, dado que el órgano de administración realiza funciones de gestión, dirección y representación de la sociedad, las funciones gerenciales propias de un alto directivo (los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa a que se refiere el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección) son equivalentes o coincidentes con las propias de los miembros del órgano de administración. Por ello, ante la imposibilidad de deslindar una y otra relación atendiendo al contenido de las funciones desempeñadas (dado que coinciden en ambos casos), el Tribunal Supremo señala que la relación mercantil prevalece sobre la relación laboral, quedando esta última subsumida en la primera. Por tanto, en el presente caso, la relación que une a **D. Enny** a **D. Oml** con **QR Spain, S.L.** es una relación mercantil. En consecuencia, las retribuciones deben entenderse satisfechas por su condición de administradores y no por el desempeño de funciones laborales. Como se expuso en el acuerdo de liquidación recogido en los hechos de este acuerdo, la mención de los estatutos en cuanto a la posibilidad de desempeño separado e independiente de funciones de Alta Dirección y de administrador, es claramente contraria a la Teoría del Vínculo recogida en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 217 del TRLSC, en el presente caso el cargo de administrador es gratuito porque en los Estatutos de la entidad no se dispone que el cargo sea retribuido. Tampoco se habría cumplido la necesaria mención al sistema de retribución ni la exigencia de contrato del artículo 249 del TRLSC.

El conocimiento de las retribuciones por el socio único que se ha alegado en el procedimiento inspector y el acta de ratificación de 2020 son irrelevantes pues no suplen ni las menciones estatutarias que exige la Ley para que el cargo de administrador sea retribuido ni el contrato que debió haberse firmado a la fecha de entrada en vigor de la reforma de la Ley de Sociedades de Capital con el contenido del artículo 249 del TRLSC, contrato que además debe ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. De hecho, la exposición de motivos de la Ley 31/2014 es muy clara al respecto y dispone que "la Ley obliga a que los estatutos sociales establezcan el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas. Estas disposiciones son aplicables a todas las sociedades de capital". Alegaciones como la presente, esto es que el socio único conocía las retribuciones de los consejeros ejecutivos, son analizadas en la Resolución del TEAC 00/03156/2019/00/00 de fecha 17/07/2020 expuesta en los hechos de este acuerdo e igualmente descartadas.

La remuneración que reciben **D. Enn** y **D. Oml** en su condición de administradores ejecutivos es contraria a la Ley de Sociedades de Capital y, por ende, al ordenamiento jurídico. En consecuencia, no puede admitirse su deducibilidad. Ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la LIS y en base a la siguiente jurisprudencia (entre otra): Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 13-11-2008 (nº recurso 2578/2004), 15-01-2009 (nº recurso 10234/2004), 11 de marzo de 2010 (nº recurso 10315-2003), 28-12-2011 (nº recurso 6232/2009), 9- 05-2012 (nº recurso. 638/2008), 30-10-2013 (nº recurso 131/2012), 2-01-2014 (nº recurso. 4269/2012), 5-02-2015 (nº recurso 2448/2013).

(ii) Resulta evidente que, desde la reiteración de sentencias del Tribunal Supremo, que se recopilan ya en la del año 2008 citada, no cabe duda alguna acerca de que las funciones del administrador de la sociedad absorben la denominada alta dirección de la empresa pues son una misma cosa.

(iii) las normas impositivas de aplicación son suficientemente claras, pues las resoluciones jurisprudenciales así lo establecían afirmando que las funciones de dirección, gestión y representación se encuentran incluidas dentro de las funciones que orgánicamente corresponden al administrador de las entidades jurídicas, y no pueden ser retribuidas de forma independiente de las que corresponden al referido órgano societario de conformidad con la normativa mercantil y lo dispuesto en los Estatutos Sociales.

(iv) no se ha efectuado una interpretación razonable de la norma pues a la luz de la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo ya existente cuando se presentaron las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2015 y 2016 (y también cuando se presentaron las de los ejercicios previos), que dispone que las funciones del administrador de la sociedad absorben la denominada alta dirección de la empresa pues son una misma cosa, y de lo dispuesto en los estatutos, de los que resulta el carácter gratuito del cargo de administrador, no cabe concluir aplicando un mínimo de diligencia que las retribuciones eran deducibles.

-Además, cabe señalar que la conducta de **SGGE**, Sucursal en España (presentar, en relación a los ejercicios 2015 y 2016, declaraciones con datos incorrectos (gastos no deducibles y compensación improcedente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores incorrectas derivadas de gastos no deducibles) que determinaban dejar de ingresar la totalidad o parte de la cuota tributaria debida (2015 y 2016) y obtener indebidamente una devolución (2015)) no habría sido constatada si no se hubieran practicado actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo.

-En el presente caso, la conducta de **SGGE**, Sucursal en España (presentar, en relación a los ejercicios 2015 y 2016, declaraciones con datos incorrectos (gastos no deducibles y compensación improcedente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores incorrectas derivadas de gastos no deducibles) que determinaban dejar de ingresar la totalidad o parte de la cuota tributaria debida (2015 y 2016) y obtener indebidamente una devolución (2015)) no puede fundamentarse en una interpretación razonable de las normas, dada la claridad de la normativa reguladora, la jurisprudencia existente al tiempo de presentar las declaraciones y lo dispuesto en los estatutos, no existiendo ninguna imprecisión ni en la normativa mercantil ni en las normas tributarias generales (especialmente Ley 58/2003, General Tributaria, y sus normas reglamentarias de desarrollo -en particular, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos-), ni en las normas específicas del Impuesto sobre Sociedades (básicamente la Ley del Impuesto sobre Sociedades y las normas reglamentarias de desarrollo).

Tampoco concurren en el presente expediente las demás eximentes de responsabilidad previstas en las letras a), b), c) y e) del apartado 2 del artículo 179 de la LGT, según se desprende de los documentos que conforman el expediente administrativo.

Analizado en su conjunto lo expuesto se concluye que procede sancionar la conducta del obligado tributario consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria debida (2015 y 2016) y obtener indebidamente una devolución (2015), y ello debido a la indebida deducción de gastos que no eran deducibles y a la compensación improcedente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores incorrectas derivadas de gastos no deducibles, dada la ausencia de simples errores aritméticos, la inexistencia de una laguna legal, la claridad de los preceptos legales y de la doctrina jurisprudencial aplicables y, en definitiva, la ausencia de una declaración veraz, acompañada de una interpretación razonable o admisible de la norma, que pudiese exculpar al obligado tributario en los términos del artículo 179.2 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; es decir, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, cabe concluir que procede la imposición de sanción.

Por todo lo expuesto se estima que la conducta del obligado tributario fue culpable (artículo 183.1 de la LGT) y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, quedó destruida por la prueba de que el obligado tributario ha incumplido de forma negligente sus obligaciones tributarias en los ejercicios 2015 y 2016 con resultado de dejar

de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria debida (2015 y 2016) y la obtención indebida de una devolución (2015)."

Considera el acuerdo impugnado que la conducta del obligado tributario *"fue culpable (...) y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, quedó destruida por la prueba de que el obligado tributario ha incumplido de forma negligente sus obligaciones tributarias en los ejercicios 2015 y 2016 con resultado de dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria debida (2015 y 2016) y la obtención indebida de una devolución (2015)".*

Frente a dicha afirmación de la Administración Tributaria de que la buena fe o inexistencia de culpa *"quedó destruida por la prueba de que el obligado tributario ha incumplido de forma negligente sus obligaciones tributarias"*, se impone la necesidad de examinar si, efectivamente, en el acuerdo impugnado concurre la mencionada prueba del incumplimiento negligente por parte de la reclamante de sus obligaciones tributarias, esto es, si por la Inspección se acredita la existencia de la culpabilidad, concretada en una actuación *"de forma negligente"*.

Del análisis de la motivación contenida en el acuerdo impugnado se aprecia que por la Inspección se acreditan determinados extremos objetivos (la condición de sujeto pasivo de la reclamante, la obligación de presentar declaraciones e ingresar la deuda tributaria, extremo que se afirma es *"una cuestión básica conocida"* por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y *"por todas las personas"*).

Asimismo, en el acuerdo se refiere que las personas D. **Enn** y D. **Oml** *"son altos directivos y, a su vez, son consejeros de la entidad"*, se menciona la teoría del vínculo, afirmándose que *"en consecuencia, las retribuciones deben entenderse satisfechas por su condición de administradores y no por el desempeño de funciones laborales"*, que determinada mención de los estatutos es *"claramente contraria a la Teoría del Vínculo"*, que los estatutos incumplirían lo establecido en los artículos 217 y 249 del TRLSC, que las alegaciones de que el socio único conocía las retribuciones *"son irrelevantes"*, y se concluye que la remuneración percibida *"es contraria a la Ley de Sociedades de Capital y, por ende, al ordenamiento jurídico"*, señalándose que *"en consecuencia, no puede admitirse su deducibilidad"*.

Tras concluir la Inspección que no cabe la deducibilidad de las remuneraciones, extremo que ya fue objeto de la regularización efectuada, se añaden los siguientes argumentos: que no cabe duda, tras diversas sentencias del Tribunal Supremo, que las funciones de administrador *"absorben la denominada alta dirección de la empresa pues son una misma cosa"*; que *"las normas impositivas de aplicación son suficientemente claras, pues las resoluciones jurisprudenciales así lo establecían"*; y que *"no se ha efectuado una interpretación razonable de la norma"*.

Se añade que *"la conducta de **SGGE**, Sucursal en España (presentar, en relación a los ejercicios 2015 y 2016, declaraciones con datos incorrectos (...)) que determinaban dejar de ingresar la totalidad o parte de la cuota tributaria debida (2015 y 2016) y obtener indebidamente una devolución (2015)) no habría sido constatada si no se hubieran practicado actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo"*.

Asimismo, se establece que *"la conducta de **SGGE**, Sucursal en España (presentar, en relación a los ejercicios 2015 y 2016, declaraciones con datos incorrectos (gastos no deducibles y compensación improcedente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores incorrectas derivadas de gastos no deducibles) que determinaban dejar de ingresar la totalidad o parte de la cuota tributaria debida (2015 y 2016) y obtener indebidamente una devolución (2015)) no puede fundamentarse en una interpretación razonable de las normas, dada la claridad de la normativa reguladora, la jurisprudencia existente al tiempo de presentar las declaraciones y lo dispuesto en los estatutos, no existiendo ninguna imprecisión ni en la normativa mercantil ni en las normas tributarias generales (...) ni en las normas específicas del Impuesto sobre Sociedades (básicamente la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la [sic] normas reglamentarias de desarrollo)", y se establece que "tampoco concurren en el presente expediente las demás*

eximentes de responsabilidad previstas en las letras a), b), c) y e) del apartado 2 del artículo 179 de la LGT".

Considera el acuerdo que procede sancionar la conducta del obligado tributario - página 226- consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria y en obtener indebidamente una devolución, debido a: *"la indebida deducción de gastos que no eran deducibles y a la compensación improcedente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores incorrectas derivadas de gastos no deducibles, dada la ausencia de simples errores aritméticos, la inexistencia de una laguna legal, la claridad de los preceptos legales y de la doctrina jurisprudencial aplicables y, en definitiva, la ausencia de una declaración veraz, acompañada de una interpretación razonable o admisible de la norma, que pudiese exculpar al obligado tributario en los términos del artículo 179.2 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; es decir, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, cabe concluir que procede la imposición de sanción".*

Se aprecia que la Inspección hace hincapié, en el acuerdo sancionador, en extremos que se refieren a la incorrección de la deducibilidad de los gastos, como el hecho de que los estatutos sean contrarios a la teoría del vínculo, así como la claridad de las normas, la absorción de las funciones de alta dirección por las funciones de administrador, y la ausencia de interpretación razonable de la norma, pero dichos extremos no justifican por sí mismos la concurrencia de culpabilidad.

Se aprecia que no se explican las circunstancias de las que se infiere que el obligado tributario ha actuado *"de forma negligente"* en la comisión de la infracción tributaria, puesto que si bien se afirma que procede sancionar la conducta del obligado tributario *"debido a la indebida deducción de gastos que no eran deducibles y a la compensación improcedente de bases imponibles negativas (...)"*, se hace referencia a diversos extremos sobre dicha indebida deducción de gastos o compensación de bases que atañen a la ausencia de errores aritméticos, inexistencia de laguna legal, claridad de preceptos y doctrina jurisprudencial y *"en definitiva, la ausencia de una declaración veraz, acompañada de una interpretación razonable o admisible de la norma"*.

Se desprende de dicha argumentación que el análisis de culpabilidad del acuerdo no se enfoca en las circunstancias que permiten determinar una actuación *"de forma negligente"* (no dolosa) en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las que se derive que la conducta *"fue culpable"*, describiéndose por qué -a juicio de la Administración- dicha actuación fue negligente, con independencia de que la deducción de gastos o la compensación de bases fuera indebida, existiesen o no errores aritméticos o lagunas legales, fuese o no la normativa y la jurisprudencia clara, y concurriese o no una declaración veraz, pues la mencionada deducción de gastos o compensación de bases podrá determinar la concurrencia de un hecho antijurídico, pero de lo que se trata en el apartado objeto de revisión es de acreditar que concurre la culpabilidad del obligado tributario en dicho hecho, llamando la atención que en la argumentación de la Inspección se finalice señalando que no concurre una declaración veraz acompañada de una interpretación razonable o admisible de la norma, pues dicho extremo constituirá, en su caso, una causa exculpatoria que podrá tener relevancia si previamente se ha acreditado la concurrencia de culpabilidad.

De este modo, no se aprecia por este Tribunal que en el acuerdo impugnado se justifique las razones por las que el obligado tributario incumplió *"de forma negligente sus obligaciones tributarias"*, resultando en una conducta *"culpable"*, dado que la mera referencia a la falta de errores aritméticos, lagunas legales, claridad de la norma y doctrina, no está acompañada de un análisis en el que se aprecie que existió negligencia por parte del obligado tributario, cuando, concurriendo dichas circunstancias, no presentó declaración sin efectuar las deducciones o compensaciones objeto de regularización.

Por tanto, se estima en este punto la reclamación y no procede la sanción impuesta respecto de la inclusión, entre los gastos deducibles de los

ingresos para determinar la Base Imponible individual de los ejercicios 2015 y 2016 de la entidad QR SPAIN, S.L.U., de gastos relativos a "la retribución de administradores por importe de 580.574,09 euros y 553.754,27 euros, respectivamente", y respecto de la aplicación de bases impositivas negativas de periodos anteriores de QR SPAIN, S.L.U. en la parte correspondiente a "la retribución de administradores".

VIGESIMOPRIMERO.- Continuando la secuencia ordinal de las reclamaciones formuladas, procede examinar la conformidad a Derecho, en su caso, del **ACUERDO SANCIONADOR 3**, de fecha 23 de junio de 2021, emitido por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el concepto "infracción sin perjuicio económico", correspondiente al ejercicio 2016, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/5344/2021**, por el que se determina una sanción por importe de 1.128.699,62 euros, como consecuencia de apreciarse la comisión de infracción tributaria prevista en el artículo 200.1.c) de la LGT.

Por la reclamante se alega que el tipo infractor aplicado es incorrecto. La reclamante se refiere a los distintos tipos de infracción previstos en el artículo 200 de la LGT, y la diferencia que -a su juicio- existe entre las sanciones correspondientes, para alegar que *"la sanción aplicada por la Inspección en el acuerdo sancionador impugnado (...) solo puede corresponder a la falta o inexistencia absoluta de contabilidad, o cuando menos al incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables; porque de lo contrario (en caso de tratarse de un incumplimiento no sustancial, como es la contabilidad inexacta, o incompleta, o la utilización incorrecta de cuentas, o la llevanza de doble contabilidad), las sanciones aplicables habrían de ser diferentes y mucho menos cuantiosas que la aquí impuesta"*.

La reclamante esgrime que *"en el presente caso no ha existido ausencia o inexistencia de contabilidad, ni tan siquiera un incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables"*. A tal efecto, se refiere a lo establecido en el acuerdo impugnado, del que señala que *"la Inspección reconoce expresamente que la reclamante aportó documentación que permitió diferenciar las partidas de Pérdidas y Ganancias de la sucursal española y de la casa central"*.

Asimismo, partiendo de que en dicho acuerdo se establece que las sanciones impuestas a **SGGE**, Sucursal en España *"no puedan calificarse como muy graves"*, considera que al no concurrir el criterio de calificación del artículo 184.3 LGT, no tiene lugar una anomalía sustancial en contabilidad, según se describe en dicho artículo.

La reclamante también alude a la causa establecida en el artículo 53.1.c) de la LGT (Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales) para la aplicación del método de estimación indirecta, alegando que *"el tipo infractor aplicado y la sanción impuesta quizás podrían considerarse correctos si la contabilidad disponible no hubiese sido suficiente para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en régimen de estimación directa"*, esgrimiéndose que *"o bien el obligado tributario no incurrió en el incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables o registrales (...) o bien la Inspección sí pudo disponer de los datos necesarios para la determinación completa de su base imponible"*.

Concluye su alegato la reclamante señalado que la falta o inexistencia de contabilidad *"ni era absoluta, claramente (y así lo ha reconocido expresamente la Inspección), ni era sustancial, ni presentaba anomalías sustanciales (porque de lo contrario habría provocado la imposición de infracciones muy graves, aspecto también expresamente reconocido por la Inspección), ni impidió la determinación de la base imponible en régimen de estimación directa, también evidentemente"*.

Por este Tribunal se aprecia que por el obligado tributario se pretende demostrar la inexistencia de la infracción advertida por la Inspección, como consecuencia de que no se ha considerado por la Administración que concurren otras infracciones que deban calificarse como muy graves por existir anomalías sustanciales en la

contabilidad; como consecuencia de que no se ha efectuado comprobación por el método de estimación directa; y como consecuencia de que la Inspección pudo -según la reclamante- diferenciar las partidas de pérdidas y ganancias de la sucursal española y de la casa central.

Procede determinar si en el acuerdo impugnado se contiene una correcta tipificación de la infracción apreciada por la Inspección, con independencia de que concurriendo la infracción advertida por la Inspección -descrita en la letra c) del artículo 200.1 de la LGT como *"El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados"*-, ello no haya llevado aparejado las consecuencias de identificar criterios de graduación de otras infracciones, o de aplicar el método de estimación indirecta.

Todo ello sin perjuicio de que, en su caso, la exigencia de responsabilidad administrativa por el artículo 200.1.c) de la LGT, resulte conforme a Derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.4 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de diciembre, cuestión que será objeto de análisis en el siguiente Fundamento de Derecho de esta resolución.

Entiende la Inspección, en el acuerdo sancionador impugnado, que *"en el presente caso, **SGGE**, Sucursal en España incurre en la infracción tipificada en el artículo 200.1.c) de la LGT consistente en el incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias"*.

Asimismo, se establece en el apartado 2.B) del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo impugnado lo siguiente:

*"En este sentido, y como se ha expuesto en los hechos de este acuerdo, **SGGE**, sucursal en España es contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y, como establecimiento permanente situado en España, está sujeto al citado Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo III del TR de la LIRNR.*

***SGGE**, Sucursal en España, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tiene que cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que dispone lo siguiente:*

"1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ellos.

2. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades".

*En la comunicación de inicio de 2 de agosto de 2018, que tiene por objeto entre otros conceptos y periodos el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los periodos 03/2015 a 02/2016 y 03/2016 a 02/2017, se requirió la siguiente documentación contable obligatoria de **SGGE**, Sucursal en España:*

- *Cuentas anuales (Balance de situación, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria)*
- *Balance de Sumas y Saldos,*
- *Plan de Cuentas,*
- *Libro diario*

En la Diligencia 2 de 23 de enero de 2019, tras el tercer requerimiento de esta documentación, se recoge la siguiente manifestación realizada por la representante:

*"En relación a los libros diarios de **SG**, Doña **Cpp** manifiesta que ha aportado la documentación contable con el mayor detalle que ha podido ya que los libros contables se llevan de forma centralizada a nivel del Grupo y ella no tiene acceso a la contabilidad y se limita a confirmar los datos registrados de forma centralizada. Se ofrece a dar los detalles de las cuentas y asientos que le sean requeridos, en la medida que sea posible."*

*La representante de **SGGE**, Sucursal en España en dicha diligencia reconoce la inexistencia de contabilidad separada de la sucursal. Es decir, **SGGE**, Sucursal en España no lleva una contabilidad separada de la casa central tal y como exige el artículo 22 del TRLIRNR, sino que, tal y como reconoce la representante, la contabilidad se lleva de forma centralizada por la casa central.*

Dado que la sucursal carecía de una contabilidad separada, y con objeto de poder llevar a cabo la actuación inspectora, la inspección se ha visto obligada a efectuar en el curso de las actuaciones múltiples peticiones de información y documentación contable. Sin embargo, la documentación aportada, en ningún caso puede considerarse que cumple con lo dispuesto por el artículo 22 del TRLIRNR, presentando las siguientes circunstancias:

*- Las cuentas de **SGGE** W Tde 2015 y 2016 no identifican de forma diferenciada ninguna información del obligado tributario.*

- Los ficheros Excel que el obligado tributario ha identificado como diarios (uno por mes) contienen una compleja tabla dinámica que no permite:

- la obtención de las partidas de balance de la sucursal española. La documentación aportada no diferencia las partidas de balance de la casa central y del establecimiento permanente. Por tanto, la documentación aportada no permite identificar los elementos del activo y el pasivo afectos al establecimiento permanente.

- elaborar un Libro Diario que permita un seguimiento cronológico de las operaciones de la sucursal.

- conciliar la información que consta en los libros registros de IVA con los gastos contables registrados, lo que ha impedido una regularización del Impuesto sobre Sociedades correlativa a la regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido.

-En los ficheros extraídos de los sistemas internos (Compass y SAP) ha resultado imposible individualizar los activos afectos a la sucursal en España, identificar los asientos contables más relevantes para la comprobación, ni identificar todas las facturas registradas en los libros de IVA.

*A título de ejemplo, véanse las explicaciones aportadas respecto de los asientos resultantes de la adquisición de los negocios de **XZ** y **TW**; ha resultado imposible identificar el movimiento contable del fondo de comercio resultante de la adquisición del negocio de la entidad dependiente **XZ**, ni el principal activo intangible adquirido a **TW**, singularity. Ninguno de los dos figura dentro del Inmovilizado ni en el balance incluido en el modelo 200 ni en la documentación soporte aportada.*

Además, durante las actuaciones de comprobación la Inspección ha tenido dificultades insalvables para correlacionar las facturas registradas en los libros de IVA con los registros en los documentos Excel soporte aportados.

*-Tampoco se ha aportado el Libro Mayor de Clientes, principal partida del activo del balance consignado en el modelo 200 de **SGGE**, Sucursal en España.*

-Además, cuando se han pedido asientos concretos de determinadas operaciones se han aportado diversas versiones no contrastables con la documentación soporte denominada "diarios" y ha resultado incompleta.

- En los ficheros Excel que el obligado tributario ha denominado como diarios la compañía ha identificado los apuntes de ... correspondientes a España y Portugal. Algunas de estas

*partidas no cuadraban inicialmente con la cuenta de pérdidas y ganancias consignada en el modelo 200 del **SGGE**, Sucursal en España, habiendo sido necesarias explicaciones adicionales por parte del obligado para justificar las diferencias, entre ellas, el registro de las operaciones en la moneda funcional del Grupo, el dólar americano, y el distinto criterio de conversión utilizado en los dos ejercicios objeto de comprobación.*

- La cifra de ventas tampoco refleja la imagen fiel de su actividad como distribuidor.

- Los documentos denominados Memorias 2015 y 2016 presentadas están firmadas el 11 de enero de 2019, por tanto, fueron elaborados para atender el requerimiento de la Inspección.

*Por todo lo expuesto, la documentación soporte aportada por **SGGE**, Sucursal en España, no ha permitido identificar los activos y pasivos afectos a la sucursal, ni elaborar un libro diario que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, ni identificar todas las facturas registradas en los libros de IVA.*

El obligado ha tratado de justificar la no aportación de determinados documentos solicitados con base en deficiencias del sistema informático empleado o los cambios del sistema informático. Sin embargo, dicha circunstancia no puede ser admitida como justificación para su no aportación. Es evidente que toda aquella documentación que el obligado debe llevar y aportar debe ser aportada por el obligado cuando le sea requerida por la inspección, y si el obligado decide la llevanza de la contabilidad mediante un sistema informático o el cambio de este, es obvio que debe asegurarse de que la configuración de dicho sistema informático (incluidas sus modificaciones) no le impiden cumplir con dicha obligación.

*También ha tratado de justificar la no aportación de la conciliación de la información que consta en los libros registros de IVA con los gastos contables registrados con base en que **SGGE** sucursal en España es una distribuidora de riesgo limitado que determina su resultado contable mediante la aplicación de un margen de mercado sobre el importe de sus ventas, por lo que el nivel de gastos no tendría un impacto en el resultado contable obtenido.*

Sin embargo, es obvio también que la caracterización como distribuidor de riesgo limitado y la política de precios de transferencia no excluye la obligación de aportar la justificación solicitada por la Inspección de los gastos registrados.

Por tanto, la documentación aportada en el curso de las actuaciones en ningún caso puede considerarse que cumple con lo dispuesto por el artículo 22 del TRLIRNR. No se dispone de un balance separado del establecimiento permanente respecto de su casa central que identifique los elementos del activo y pasivo afectos al establecimiento permanente ni de un libro diario separado del establecimiento permanente respecto de su casa central que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones.

*A la vista de todo lo anterior, **SGGE**, Sucursal en España incumple lo dispuesto en el artículo 22 del TRLIRNR al no llevar una contabilidad separada referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ella.*

*Y, por tanto, **SGGE**, Sucursal en España incurre en la infracción tipificada en el artículo 200.1.c) de la LGT consistente en el incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias."*

Por este Tribunal se aprecia que por la Administración Tributaria se justifica la concurrencia de la infracción prevista en el artículo 200.1.c) de la LGT, como consecuencia del incumplimiento por parte de la sucursal de lo dispuesto en el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRNR), puesto que, según se establece en el mencionado apartado 2.B) del Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo impugnado la sucursal no dispone de "un balance separado" que identifique los elementos del activo y pasivo afectos al establecimiento permanente, "ni de un libro diario separado del establecimiento permanente de su casa central que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones". Todo ello sin perjuicio de los avatares

mencionados en el acuerdo relativos a las múltiples peticiones de información y documentación contable que indica el acuerdo la inspección tuvo que efectuar, de que los ficheros Excel no permitiesen la obtención de partidas del balance de la sucursal, de la imposibilidad para identificar fondo de comercio, o intangible.

VIGESIMOSEGUNDO.- Por la reclamante se alega, entre otros extremos, que no ha existido ausencia o inexistencia de contabilidad o incumplimiento sustancial de las obligaciones contables como consecuencia de que las sanciones impuestas por infracciones de los artículos 191 y 193 de la LGT no se han calificado como muy graves por la Inspección, de que por la Administración Tributaria no se ha aplicado el método de estimación indirecta, y de que la Inspección reconoce expresamente que la reclamante aportó documentación que permitió diferenciar las partidas de Pérdidas y Ganancias de la sucursal española y de la casa central.

Asimismo, se alega incompatibilidad de la sanción impuesta con las sanciones previstas en los artículos 191 a 195 de la LGT.

En relación con la alegada incompatibilidad de la sanción impuesta con las sanciones previstas en los artículos 191 a 197 de la LGT, debe indicarse que, según se recoge en los antecedentes de hecho de la presente resolución, por la reclamante se interpuso reclamación con número R.G.: 00/5334/2021, contra **ACUERDO SANCIONADOR_1**, de fecha 23 de junio de 2021, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2015 y 2016, por el que se determina una sanción por importe de 176.161,16 euros, como consecuencia apreciarse la comisión de infracciones tributarias previstas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En particular, en la página 222 del **ACUERDO SANCIONADOR_1** se establece que *"con respecto al Impuesto sobre sociedades de 201, **SGGE**, Sucursal en España ha cometido las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de la LGT, al haber dejado de ingresar 1.066.730,22 euros, y al haber obtenido indebidamente una devolución por importe de 525.657,92 euros"*. Tras hacerse referencia a lo dispuesto en el artículo 191.5 de la LGT se establece que *"por tanto, y de conformidad con lo dispuesto en este artículo, con respecto al artículo 191 de la LGT, se entiende como cuota no ingresada 1.592.388,14 euros, no sancionándose la infracción del artículo 193 de la LGT"*.

Asimismo, en la mencionada página 222 del **ACUERDO SANCIONADOR_1** se establece que *"con respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, **SGGE**, Sucursal en España ha cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, al haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo parte de la cuota debida, en concreto 1.009.134,35 euros"*.

En el artículo 16.4 del Reglamento sancionador se establece lo siguiente:

"4. No se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativa al incumplimiento de obligaciones contables y registrales, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral."

En el acuerdo sancionador por "infracción sin perjuicio económico" impugnado, se establece respecto de esta cuestión, en contestación a alegaciones, lo siguiente - página 64-:

"Además, en el presente caso tampoco es de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.4 del RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario que señala: "4. No se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativa al incumplimiento de obligaciones contables y registrales, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral".

*Las sanciones que se imponen por las infracciones de los artículos 191 y siguientes de la LGT por conductas imputables a **SGGE**, Sucursal en España son consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de operaciones (se trata de gastos no deducibles por no quedar acreditada su correlación con los ingresos o por no haber sido justificados) pero no existe con respecto a estos gastos un incumplimiento contable al haberse aportado en el curso de las actuaciones una documentación alternativa a la cuenta de pérdidas y ganancias, quedando acreditado la inclusión en la misma de los gastos regularizados."*

Entiende la Inspección que no es de aplicación el artículo 16.4 del Reglamento sancionador, explicando que las sanciones que se imponen por las infracciones de los artículo 191 y siguientes de la LGT son consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de operaciones y que no existe, con respecto a los gastos que determinan dicha incorrecta declaración o autoliquidación, *"un incumplimiento contable (...)".*

Procede analizar cuáles son los ajustes efectuados por la Inspección que determinan la imposición de las sanciones de *"los artículos 191 y siguientes de la LGT"*.

Se refiere el acuerdo a *"gastos no deducibles por no quedar acreditada su correlación con los ingresos o por no haber sido justificados"*.

Según se ha indicado en esta resolución, al analizar el **ACUERDO SANCIONADOR_1** (Fundamento de Derecho DECIMONOVENO), en dicho acuerdo por la Inspección se distingue entre ajustes con respecto a los que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias, y ajustes con respecto a los cuales sí se aprecian dichos indicios.

Asimismo, en la página 226 del **ACUERDO SANCIONADOR_1**, en la cuantificación de la sanción impuesta se distinguen los incrementos sancionables regularizados para los ejercicios 2015 y 2016, por importe de 903.537,46 euros y 777.539,16 euros, respectivamente.

Llama la atención que la Inspección en el acuerdo sancionador por infracción sin perjuicio económico, refiera las sanciones impuestas, de forma genérica como *"gastos no deducibles por no quedar acreditada su correlación con los ingresos o por no haber sido justificados"*, cuando el detalle de los ajustes contiene los siguientes extremos:

- Respecto del ejercicio 2015: retribución de administradores no deducible por importe de 580.574,09 euros; gastos no deducibles por importe de 127.759,31 euros; exceso de base imponible aplicada que deriva de la retribución de administradores no deducible por importe de 195.204,06 euros.
- Respecto del ejercicio 2016: retribución de administradores no deducible por importe de 553.754,27 euros; y gastos no deducibles por importe de 223.784,89 euros.

Sin perjuicio de la conformidad o no conformidad a Derecho del **ACUERDO SANCIONADOR_1**, cuestión que es objeto de la reclamación con número de R.G.: 00/5334/2021, en la reclamación con número R.G.: 00/5344/2021 se formula pretensión consistente en determinar si, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.4 del Reglamento sancionador, resulta conforme a Derecho que se imponga sanción por el artículo 200 de la LGT habiéndose impuesto sanción por alguna de las infracciones del artículo 191 a 197 de la LGT.

Entiende la Inspección en el acuerdo sancionador por infracción sin perjuicio económico, que en los gastos que determinaron las sanciones de los artículos 191 y siguientes de la LGT no existe *"un incumplimiento contable al haberse aportado en el curso de las actuaciones una documentación alternativa a la cuenta de pérdidas y ganancias, quedando acreditado la inclusión en la misma de los gastos regularizados"*.

En primer lugar, motiva, por lo tanto, la Inspección la posibilidad de sancionar por el artículo 200.1.c) de la LGT en que las otras sanciones de los artículos 191 y siguientes de la LGT se refieren a "gastos no deducibles", omitiéndose otros ajustes regularizados sancionables que no menciona.

En segundo lugar, defiende la Inspección en su argumentación que no concurre *"un incumplimiento contable"*, como consecuencia de que se ha aportado documentación *"alternativa a la cuenta de pérdidas y ganancias"*, que permite que se acredite -según la Inspección- la inclusión en dicha documentación de los gastos regularizados.

Se desconoce por este Tribunal a qué incumplimiento contable se refiere la Inspección, el cual no se habría dado -según el acuerdo impugnado- gracias a la documentación *"alternativa"* aportada. No se explica en el texto extractado del acuerdo si se trata del incumplimiento contable del artículo 200.1.c) de la LGT, o si se está haciendo referencia a otro tipo de incumplimiento contable.

Por este Tribunal se aprecia que cuando el artículo 16.4 del Reglamento sancionador alude a *"operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral"*, objeto de las sanciones de los artículos 191 a 197 de la LGT, se está remitiendo a los incumplimientos del artículo 200 de la Ley General Tributaria (no a otros), de suerte que si tiene lugar una operación que da lugar a una sanción por los artículo 191 a 197 en la que concorra el incumplimiento de obligaciones contables y registrales del artículo 200 de la LGT, *"no se incurrirá en responsabilidad administrativa"*, mientras que si en dicha operación no concurre el mencionado incumplimiento si podrá, *a sensu contrario*, incurrirse en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200 de la LGT.

De este modo, no resulta de recibo que por la Administración se justifique la imposición de sanción por el artículo 200.1.c) de la LGT, habiéndose impuesto, asimismo, sanciones *"de los artículos 191 y siguientes de la LGT"*, en que el incumplimiento contable que afecta a los gastos no deducibles que dan lugar a las sanciones, hubiera sido subsanado por la aportación de documentación alternativa a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dicha posterior aportación de información por la entidad objeto de comprobación podrá permitir a la Inspección, en su caso, efectuar regularización, pero ello no excluye que haya tenido lugar el incumplimiento contable previsto en el artículo 200.1.c) de la LGT.

El incumplimiento del artículo 200.1.c) de la LGT se refiere a la obligación de llevanza y conservación de contabilidad, los libros y registros establecidos por la norma tributaria.

Habiéndose impuesto por la Inspección sanciones por las infracciones de los artículos 191 y siguientes de la LGT, no cabe sortear la prohibición prevista en el artículo 16.4 del Reglamento sancionador, mediante la apreciación de *"documentación alternativa"* que subsanase el incumplimiento del artículo 200.1.c) de la LGT, puesto que la conducta que sanciona el artículo 200.1.c) de la LGT se refiere a una obligación que es previa a la comprobación tributaria, cual es que se lleve y conserve la contabilidad, en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación.

De este modo, no habiéndose cumplido dicha obligación en los períodos a que haga referencia, no cabe entender que, *a posteriori*, la aportación de *"documentación alternativa"* pueda subsanar el incumplimiento de una obligación que, en su momento, no se acató por la entidad.

Por lo tanto, reconociéndose en el acuerdo que existen sanciones *"de los artículos 191 y siguientes de la LGT"*, que el propio acuerdo vincula con *"gastos no deducibles"*, y habiéndose argumentado en dicho acuerdo que la entidad no disponía de un balance separado del establecimiento permanente respecto de su casa central que identificase los elementos de activo y pasivo afectos al mismo, así

como que incumplía el artículo 22 del TRLIRNR *"al no llevar una contabilidad separada referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ella"*, concurre por tanto un incumplimiento de las obligaciones contables que no puede ser subsanado por la posterior aportación de *"documentación alternativa"*, de forma que no cabe exigir responsabilidad administrativa por el artículo 200.1.c) de la LGT.

Se estima la pretensión de la entidad , procediendo la anulación del acuerdo impugnado.

Asimismo, habiéndose determinado la nulidad del acuerdo impugnado, no procede examinar el resto de alegaciones formuladas por la reclamante contra dicho acuerdo.

VIGESIMOTERCERO.- Por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se emitió **ACUERDO SANCIONADOR_2**, de fecha 23 de junio de 2021, por el concepto "infracción sin perjuicio económico", correspondiente al ejercicio 2015, **objeto de la reclamación con número R.G.: 00/5376/2021**, por el que se determina una sanción por importe de 1.434.526,04 euros, como consecuencia de apreciarse la comisión de infracción tributaria prevista en el artículo 200.1.c) de la LGT.

En dicho acuerdo se impone sanción por infracción prevista en el artículo 200.1.c9 de la LGT, en similares términos al acuerdo sancionador por infracción sin perjuicio económico correspondiente al ejercicio 2016.

Asimismo, por la reclamante se alega, entre otros extremos, incompatibilidad de la sanción impuesta con las sanciones previstas en los artículos 191 a 197 de la LGT.

Apreciándose por este Tribunal que en la página 64 del acuerdo impugnado se contiene fundamentación de la no aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.4 del Reglamento sancionador en los mismos términos que la recogida en la página 64 del acuerdo correspondiente al ejercicio 2016, procede estimar la reclamación con número R.G.: 00/5376/2021, por los motivos expresados en el anterior Fundamento de Derecho, debiendo anularse el acuerdo impugnado, no procediendo examinar el resto de alegaciones formuladas por la reclamante contra dicho acuerdo.

VIGESIMOCUARTO.- En conclusión:

- Se estima parcialmente la reclamación con número R.G.: 00/7461/2020, interpuesta contra el **ACUERDO LIQUIDACION_1**, en relación con la regularización de operaciones vinculadas a la sucursal en España con respecto a su casa central, así como en relación con la incorrecta determinación de los intereses de demora.

- Se desestima la reclamación con número R.G.: 00/7473/2020, interpuesta contra el **ACUERDO LIQUIDACION_2**.

- Se estima parcialmente la reclamación con número R.G.: 00/7503/2020, interpuesta contra el **ACUERDO LIQUIDACION_3**, en relación con la regularización de operaciones vinculadas a la sucursal en España con respecto a su casa central, en los términos expuestos en los Fundamentos de derecho Noveno y Décimo.

- Se estima la reclamación con número R.G.: 00/5334/2021, interpuesta contra el **ACUERDO SANCIONADOR_1**, no procediendo la sanción impuesta en dicho acuerdo respecto de la inclusión, entre los gastos deducibles de los ingresos para determinar la Base Imponible individual de los ejercicios 2015 y 2016 de la entidad **QR SPAIN, S.L.U.**, de gastos relativos a *"la retribución de administradores por importe de 580.574,09 euros y 553.754,27 euros, respectivamente"*, y respecto de la aplicación de bases impositivas negativas de periodos anteriores de **QR SPAIN, S.L.U.** en la parte correspondiente a *"la retribución de administradores"*.

- Se estima la reclamación con número R.G.: 005344/2021, interpuesta contra el **ACUERDO SANCIONADOR_3**, de fecha 23 de junio de 2021, por el concepto "infracción sin perjuicio económico", correspondiente al ejercicio 2016.
- Se estima la reclamación con número R.G.: 00/5376/2021, interpuesta contra el **ACUERDO SANCIONADOR_2**, de fecha 23 de junio de 2021, por el concepto "infracción sin perjuicio económico", correspondiente al ejercicio 2015.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.